

A. I. Nº - 206955.0007/19-7

AUTUADO - KIMBERLY CLARK BRASIL INDUSTRIAL E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA.

AUTUANTE - MARIA DAS GRAÇAS LEMOS CARVALHO

ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA

PUBLICAÇÃO - INTERNET - 04/06/2025

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0091-03/25-VD**

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. PROGRAMA DESENVOLVE. BENEFÍCIO FISCAL. ERRO NO CÁLCULO DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DO PRAZO. Ilícito tributário comprovado nos autos. Restou evidenciado nos autos que o sujeito passivo efetuou o recolhimento a menos do imposto, em decorrência da inclusão na apuração do Saldo devedor mensal passível de incentivo pelo DESENVOLVE, no CNVP créditos fiscais vinculados ao projeto aprovado, contrariando previsão expressa na Instrução Normativa N° 27/29. Infração subsistente. Não acatada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 24/09/2019, exige crédito tributário no valor de R\$ 345.419,27, acrescido da multa de 60%, em razão do cometimento da Infração 01 - 03.08.04. Recolhimento a menos do ICMS em razão do erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve.

Consta como complemento que, “A Empresa lançou indevidamente na rubrica CNVP o total de valores apurados no CIAP contrariando as determinações contidas na Instrução Normativa 27/2009, item 2.2.18, que determina o lançamento no CNVP, apenas dos bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial, conforme abaixo:

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

O Autuado impugna o lançamento, fl. 16 a 35, articulando os argumentos resumidos a seguir.

Inicialmente destaca ser 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 (Dec. Estadual n° 8.205/2002).

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

Observa que o cálculo do ICMS devido para aqueles que aderem ao Desenvolve é apresentado e regulamentado pela Instrução Normativa SAT n° 27/2009, que reproduz parcialmente à fl. 18.

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

Informa que em respeito à regulamentação, contabilizou os ativos não circulantes que não possuíam vínculo com o projeto industrial e os utilizou na composição dos créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado, conforme determinado pela SEFAZ. Entretanto, após procedimento fiscal, fora surpreendido 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 passíveis ocasionados pelo suposto atraso no pagamento da obrigação.

Afirma que, ao analisar os fundamentos do Auto de Infração, a capitulação utilizada pelo Fisco e os documentos acostados, verificou erros formais na lavratura e no procedimento fiscal, bem como algumas inconsistências e imperícias nos conceitos contábeis utilizados.

PRELIMINARMENTE

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INCERTEZA SOBRE QUAL O PROJETO INDUSTRIAL FISCALIZADO

Ao tratar da Nulidade do Auto de Infração, destaca que os pontos a serem questionados por esta Impugnação, devem ser observados os critérios formais do Auto de Infração guerreado para que se possa extrair perfeitamente a conclusão consolidada pelo Autuante no momento da lavratura e que se compreenda os pontos que o levaram a isto. Afirma ser límpido o regramento do RPAF-BA/99, que, em seu art. 18, expõe as nulidades passíveis da atividade administrativa.

Registra que houve o cerceamento do direito de defesa, na medida em que, pela disposição transcrita nos fatos e na infração, como também pelos documentos apresentados no Auto de Infração, não é possível confirmar o motivo da autuação. Assim, sem entender sequer o fundamento da lavratura, fica inviável confrontá-la.

Lembra que, 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, para entender como é apurado o tributo, destacando que o Programa Desenvolve foi criado para materializar os objetivos constantes do art. 1º, do Dec. 8.205/02, cujo teor transcreve. Ou seja, 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.

Revela que uma empresa pode apresentar e integrar mais de um projeto ao programa. No seu caso possuía, em 2016, diversos projetos beneficiados pelo Desenvolve.

Sustenta que 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.

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

Menciona que a fiscalização imputou que todos os itens adquiridos e destinados à composição do ativo não circulante não se enquadravam na rubrica do Crédito não Vinculado ao Projeto Industrial - CNVP e, portanto, esses créditos não poderiam integrar o cálculo do programa.

Esclarece que, para que essa premissa seja válida, a primeira ação que o Autuante deveria ter realizado no Auto de Infração era apresentar o projeto industrial que ele considerou para parametrizar as operações e os créditos oriundos delas, os itens que são comprovadamente vinculados ao projeto industrial e, consequentemente, por exclusão, quais os itens que não são vinculados ao projeto e compõe o CNVP.

Reforça seu entendimento de que o Auto de Infração não menciona o projeto industrial que foi utilizado para o indeferimento do procedimento que adotado, muito menos quais os itens glosados do CIAP (nulidade que será exposta no item III.2).

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, afirma ser 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.

Cita que a forma de “prova” trazida pela Autuante confronta o que determina o art. 142, do CTN, o qual traz a imprescindibilidade da observância dos requisitos essenciais ao lançamento. Diz que sobressai desse dispositivo legal a imposição à Fiscalização (atividade vinculada e obrigatória) de averiguar a ocorrência do fato concreto, em consonância aos termos previstos na norma geral e abstrata, individualizando-o e tipificando-o. Arremata frisando que compete à Autoridade Fiscal a realização da devida subsunção dos fatos à norma, a qual deverá ser acompanhada dos motivos que ensejaram o respectivo lançamento e as provas que fundamentaram a correlação fático-normativa.

Traz a colação, fls. 24 e 25, fragmentos de lições acerca da motivação do Ato Administrativo da lavra de Maria Sylvia Zanella Di Pietro e Roque Antonio Carraza.

Registra que, caso a Autoridade Fiscal não cumpra os requisitos previstos na legislação de regência (incluindo a motivação do ato administrativo), a declaração de nulidade e o consequente cancelamento das autuações fiscais são medidas que se impõem.

Assinala que, diante dessas lições dos juristas pátrios, se infere que é dever da autoridade apresentar e confrontar todos os créditos oriundos de aquisições que integraram o ativo não circulante da recorrente e relacioná-los ao projeto industrial específico que levaram a presumir qualquer infração que implique a lavratura efetuada. Diz que, como foi apresentado, não se sabe, sequer, qual o projeto industrial que foi utilizado para iniciar a análise do vínculo dos créditos ou não.

Diz que a Administração Pública se conforta em simplesmente exigir algo que o contribuinte jamais terá condições de confrontar, pois não tem conhecimento dos fatos considerados pela autoridade fiscal que levaram a exigência confrontada.

Requer a nulidade do Auto de Infração pelo cerceamento do direito de defesa, vez que não há informações que possam lhe conduzir a concluir qual o projeto industrial que terá que comprovar a ausência de vínculo dos créditos, o que implica não haver meios de utilizar a mesma premissa da fiscalização para elaborar sua impugnação.

Pondera que, mesmo com a nulidade acima apontada - ausência da informação do projeto industrial - para descartar os créditos utilizados na apuração do ICMS devido, erro de premissa contábil trazido pela autoridade que também impede a formulação de sua defesa, na medida em que inviabilizar a compreensão de qual motivo levou à glosa dos itens do Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP.

AUSÊNCIA DE CERTEZA DO MOTIVO DA LAVRATURA E DOS ITENS GLOSADOS

Afirma que, mesmo que se soubesse qual o projeto industrial que motivou a glosa (o que se assume hipoteticamente, pois não há qualquer menção a ele), não há como depreender o motivo de considerar a inclusão incorreta na rubrica CNVP.

Diz que das descrições apresentadas pela fiscalização, observa-se que existe uma imperícia contábil que gera uma enorme confusão na interpretação do caso. A glosa dos créditos tomados foi fundamentada no desenquadramento dos itens registrados no Controle de Crédito do Ativo Permanente - CIAP da rubrica dos créditos oriundos de “*entrada de bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial aprovado*”.

Aduz que, convém retomar a diferença dos conceitos de cada espécie de registro contábil (ativo permanente, ativo não circulante e ativo imobilizado) para que se comprehenda o equívoco da

fiscalização e como ele implica nulidade do Auto de Infração.

Traz a colação, fls. 27 e 28, conceitos de espécie tributária emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em seu Pronunciamento Técnico nº 27.

Aduz que reforçados os conceitos de cada espécie contábil dos grupos permanente e, agora, não circulante, bem como do subgrupo do ativo imobilizado, será analisado o documento utilizado pela fiscalização (que registra o antigo “ativo permanente”, atual “ativo não circulante”) e irá confrontá-lo com o motivo da glosa que se limitou somente ao “ativo imobilizado” (sub-grupo do ativo não circulante).

Afirma que, em um contexto histórico, o documento em questão foi criado na época em que ainda se utilizava o ativo permanente, única razão que justifica seu nome: “Controle de Créditos do Ativo Permanente - CIAP”, pois atualmente é utilizado para registrar o ativo não circulante das empresas.

Sustenta que o importante para esta defesa é a imperícia apresentada na fundamentação fiscal, pois toda a lista do CIAP foi desconsiderada sob a justificativa de que os itens lá presentes não se enquadravam no item 2.2.18 do Desenvolve que trata somente de ativo imobilizado, o qual convém reiterar:

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

2.2.18. Entrada de bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial aprovado - 1.550 e 2.550”
(g.n.)

Assevera que, não tendo sido devidamente explicado no Auto de Infração, é possível duas vias de interpretação do entendimento do auditor fiscal.

Observa que a Autuante considerou que os bens registrados no CIAP não eram ativos imobilizados e, por isso, não poderiam estar na rubrica CNVP (conforme ele fundamentou - item 2.2.18); ou Todos os ativos do CIAP (independentes de serem ativos imobilizados ou dos outros subgrupos do não-circulante) tinham vínculo com o projeto industrial e, portanto, não fariam jus à rubrica CNVP. Em outras palavras, o foco da glosa é o termo “*ativos imobilizados*” ou “*não vinculados ao projeto industrial*”.

Menciona que diante dessas duas interpretações e da ausência de documentos que sinalizem para uma delas, existe uma evidente incerteza sobre o motivo dado pela fiscalização para exigir ICMS e multa do contribuinte.

Frisa que não houve qualquer explicação no Auto de Infração. Apenas fora informado que houve lançamento indevido do total de valores apurados no CIAP, *sem que se fizesse qualquer vinculação com a fundamentação legal utilizada*.

Afirma não ser possível saber se a glosa foi decorrente de itens que tinham vínculo com o projeto industrial e que não foram mencionados ou, então, se decorre da presença de itens dos outros subgrupos do ativo não circulante registrados no CIAP (ativo realizável a longo prazo, investimentos e intangível). Ora, no caso de a glosa ser decorrente da imperícia dos conceitos contábeis, esta deve ser ignorada para considerar todo o ativo não circulante como ativo imobilizado, dando validade ao fundamento da lavratura. Deve-se seguir pelo princípio da literalidade e motivação do Auto de Infração e realizar a correção para diferenciar o ativo imobilizado, do ativo não circulante, segregando a reclassificação feita pela Auditora.

Assinala que, em um dos casos, mesmo que quisesse contra-argumentar a imputação, não seria possível, pois não tem conhecimento de qual o projeto industrial está sendo utilizado para se concluir pela vinculação ou não. No outro, o auto deve ser anulado por erro insanável de motivação ou, ao menos, retornar para a fiscalização para que seja feita essa segregação dos ativos imobilizados dos outros ativos não circulantes, concedendo o crédito aos imobilizados.

Revela que, para exercer seu direito de defesa, precisa ter certeza do que lhe está sendo imposto e

como a Administração chegou nessa imposição. O contribuinte não pode se defender do que ele presume ter motivado a autuação, sob pena de violar um extenso rol de garantias tributárias, como a segurança jurídica.

Pondera que outra questão evidente diz respeito aos itens registrados no CIAP. Houve uma simples presunção de que errou na classificação e, assim, o Fisco simplesmente transferiu o ônus de provar item a item a relação com o direito de crédito (seja por qual das hipóteses que motivou a glosa). Em contraponto, mesmo que queira demonstrar a procedência de seus registros e confrontar os documentos que possui, não há elementos para realizar o trabalho fiscal, uma vez que, conforme explicado nos tópicos anteriores, não sabe qual projeto industrial está sendo considerado.

Arremata frisando que não se sabe o projeto que foi analisado para as glosas. Em seguida, não se sabe se o que motivou a glosa foi a relação dos créditos com o projeto ou se foi uma imperícia da autoridade fiscal que não soube distinguir ativo imobilizado dos ativos não circulantes que são registrados no CIAP (uma vez que ela fundamentou a infração pelo não enquadramento somente dos itens do ativo imobilizado no programa Desenvolve).

Afirma ser evidente que não há qualquer vestígio de certeza sobre o que o Auto de Infração está tratando. Por esta razão, o seu direito de defesa está suprimido ao extremo. Mesmo assim, diante das presunções que supõe terem motivado o processo, destaca que realizará uma breve análise sobre um possível erro de mérito da autuação.

DO MÉRITO

DA INOBSERVÂNCIA DOS ITENS PRESENTES NO CIAP - IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DE TODOS OS ITENS

Ao tratar do mérito da autuação, reforça seu entendimento de que não é possível concluir qual o motivo da autuação. Mesmo assim, apresentar-se-ão as razões que comprovam que as hipóteses levantadas também não afastariam o seu direito.

Pondera que, caso o motivo da glosa seja a constatação pela autoridade fiscal de que os itens não eram do ativo imobilizado, já informou que de fato os itens do CIAP não se limitam a apresentar a composição do ativo imobilizado, mas, sim, de todo o ativo não circulante. Prossegue citando que, apesar de realmente não ser a integralidade dos registros, observa-se que uma grande quantidade de itens preenche os critérios básicos para serem considerados ativo imobilizado (conforme CPC 27: tangível, mantido para uso na atividade da empresa e que se espera utilizar por mais de um período). Exemplifica-se observando no CIAP alguns dos itens enquadrados nos CFOPs especificados no regramento do código 2.2.18 da instrução normativa do Desenvolve: fl. 32

Revela, itens que não podem ser considerados ativos imobilizados entram nas outras regras da Instrução Normativa nº 27/2009, dos quais 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:

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

Registra 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 vinculação dos créditos ao projeto industrial.

Reitera não haver como formar qualquer entendimento sem que seja trazido o projeto que

fundamentou a análise da fiscalização. Mesmo assim, existe uma série de fatores que implicam afastamento da lavratura.

Destaca ser fato relevante que o CIAP é um documento que serve para registrar o ativo não circulante de toda a empresa. Ou seja, como a empresa possui mais de um projeto industrial, o CIAP registra todos os ativos não circulantes independente do projeto que o item específico servirá. Dessa maneira, no CIAP existem ativos vinculados a alguns projetos e não vinculados a outros projetos, simultaneamente.

Assinala que, simplesmente olhar uma linha do registro e não verificar quais os projetos que ele está vinculado é ignorar a função de cada item na sua respectiva vertente industrial e o direito adquirido quanto ao benefício fiscal fornecido pela SEFAZ para cada projeto incluído no Desenvolve. O que se expõe é que: as linhas do CIAP não podem ser vinculadas todas ao mesmo projeto industrial. Se assim não fosse, indaga, qual o sentido de segregar em linhas diferentes do CIAP itens iguais, adquiridos na mesma data e na mesma nota fiscal.

Prossegue destacando que essa segregação significa que os itens não são destinados ao mesmo projeto industrial. Apresenta uma breve lista de itens com as características mencionadas (mesmo bem, mesma data de recepção etc.), conforme tabela que colaciona à fl. 34. Ou seja, no mesmo Controle de Ativos Permanentes existem ativos vinculados a diversos projetos industriais.

Frisa que dentre os ativos apresentados acima, apenas para ilustrar uma situação possível, poderia se dizer que as talhas elétricas de corrente DEMAG são utilizadas para a atividade do projeto industrial “X” e “Y”, mas que não tem serventia para os demais projetos. Ainda mais, no projeto “X” elas são mais utilizadas do que no “Y”, pois as caixas foram distribuídas 5 para o projeto “X” e 3 para o “Y”. Mesmo que elas tenham sido adquiridas na mesma operação, na mesma data, incluídas no ativo imobilizado simultaneamente, foram segregadas no CIAP de acordo com o projeto que servirão.

Destaca haver também a hipótese de bens que não sirvam para nenhum projeto industrial, hipótese que, com certeza, não foi levada em consideração pela fiscalização quando da lavratura do Auto de Infração. Dessa forma, novamente se reforça que deve ser observado o projeto fiscalizado nestes autos para que se confirme quais os bens vinculados ao projeto industrial. Os demais, por exclusão, devem ser incluídos no CNVP. Assim, 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.

DO PEDIDO

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

Requer a realização de sustentação oral quando do julgamento da presente defesa pela Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Conclui pugnando pelo cancelamento crédito tributário exigido no presente Auto de Infração.

A Autuante presta informação fiscal, às fls. 50 a 55, depois de resumir o teor da Impugnação articula seus argumentos nos termos a seguir sintetizados.

No que se refere ao pedido de nulidade do Autuado, com base no cerceamento do direito de defesa por não entender o motivo da autuação, não tem base uma vez que ele entendeu perfeitamente o conteúdo da Autuação, razão pela qual teve 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.

Registra que no mérito apresenta a Autuada vários conceitos contábeis sobre a rubrica “ativo imobilizado”, sua aplicação e finalidade na Empresa. Alega o fato de que o Autuante não apresentou o projeto industrial que seria referência para vinculação dos bens do ativo imobilizado.

Diz também o Autuado em suas alegações de mérito que não foi apresentada a relação dos itens do CIAP que foram objeto de glosa, mencionando o art. 142, do CTN.

Assina que no presente Auto de Infração foram obedecidos todos os procedimentos previstos no art. 142:

"Recolheu a menor o ICMS em razão do erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve.

A Empresa lançou indevidamente na rubrica CNVP o total dos valores apurados no CIAP contrariando as determinações contidas na Instrução Normativa 27/2009, item 2.2.18, que determina o lançamento no CNVP, apenas dos bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial, conforme abaixo:

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

Observa que o valor do tributo devido estar expresso nos demonstrativos de débito do próprio Auto de Infração, como também nos demonstrativos (Planilhas) anexados ao Processo Administrativo Fiscal, com detalhamento de todas as contas da contabilidade fiscal integrantes do procedimento de apuração do ICMS/Incentivado/Desenvolve.

Destaca que no decurso da Ação Fiscal foi constatado que todos os itens lançados pelo Autuado como imobilizado foram registrados na conta CNVP, ou seja, considerou todo o seu imobilizado como “não vinculado ao projeto industrial” aprovado pelo Programa Desenvolve.

Observa que, de fato todos os itens registrados no CIAP, foram registrados na conta (construções em Andamento), devendo, portanto, serem classificados como imóveis por Acesso Física).

CLASSIFICAÇÃO

CONTA CONTÁBIL

Descrição: CONSTRUÇÃO EM ANDAMENTO

CENTRO DE CUSTO: 0005457323

Afirma que todos os itens foram indevidamente apropriados no CIAP, pois não geram direito ao crédito por se tratar de bens por Acesso Física. Trata-se Estruturas Metálicas para Depósitos, Almoxarifado, Subestações, Transformadores e Outros Bens Ligados à Infraestrutura da Empresa, conforme consta comprovado nas Fichas da Conta “Construções Em Andamento” Em Anexo.

Destaca que nas Resoluções de N°s 044/2013, 061/2013, 149/2013, 18/2018, e 193/2011, cujo teor reproduz às fls. 52 a 55, fica demonstrado que só existe um Projeto Industrial Incentivado, portanto, não tem pertinência a afirmação do Autuado de que a Fiscalização deveria informar qual o projeto Industrial Incentivado pelo Desenvolve e a partir deste projeto Industrial verificar quais seriam os itens do imobilizado que seriam vinculados ao mesmo.

Intimado a tomar ciência da informação fiscal, o Autuado se manifesta às fls. 79 a 91, articula suas ponderações a seguir resumidas.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA POR AUSÊNCIA DE CERTEZA DO MOTIVO DA LAVRATURA E DOS ITENS GLOSADOS

Destaca que para sustentar a lavratura do Auto de Infração, em síntese, Fiscalização aponta, na intimação, que entendeu perfeitamente a autuação, tanto que apresentou defesa e combateu os argumentos expostos do auto.

Afirma, ainda, que o Auto de Infração seguiu os termos do art. 142, do CTN e que não há base para a arguição de cerceamento ao direito de defesa.

Frisa que, conforme já abordado na Impugnação apresentada, o discurso retórico adotado pela manifestação fiscal não pode ser utilizado para a manutenção do Auto de Infração.

Observa que na Defesa, não tinha meios para compreender o motivo da lavratura do Auto e, em decorrência deste fato, presumiu possíveis causas que a fiscalização pudesse ter compreendido. Contudo, como já mencionado quando da apresentação da Impugnação, o Auto de Infração deve preencher requisitos formais mínimos de modo a possibilitar o entendimento claro e a conclusão consolidada pelo auditor no momento da lavratura, bem como as razões que o levaram a isto. Neste sentido, o art. 18, do RPAF-BA/99

Reafirma que houve o cerceamento do direito de defesa, na medida em que, pela disposição transcrita nos fatos e na infração, como também pelos documentos apresentados no Auto de Infração, não é possível confirmar o motivo da autuação. De maneira resumida, as alegações do Auto de Infração demonstram que a fiscalização compreendeu existir um erro na composição da rubrica “Crédito não Vinculado ao Projeto Industrial-CNVP”, contudo, justificou somente que não se enquadravam no permissivo do item 2.2.18, da IN nº 27/2009, que regula o Programa Desenvolve, conforme se demonstra.

Menciona que, nesta ocasião, os únicos fundamentos presentes no instrumento lavrado era a de que os itens que compunham o CIAP não se enquadravam no item mencionado. Em momento algum houve a explicação do “porquê”. Por este motivo, na Impugnação foi obrigado a elaborar suposições cabíveis para tal fato: se houve algum erro de premissa contábil, se houve um entendimento por parte da fiscalização de que existia vínculo ao projeto industrial, dentre outras hipóteses que foram levantadas na defesa.

Ressalta que a atividade fiscal é plenamente vinculada e cabe a ela concretizar a certeza de seus atos, sob pena de tornar-se uma atividade discricionária e ilegal. Dessa forma, o instrumento impugnado não traz qualquer grau de certeza sobre a razão para a lavratura do Auto de Infração, o que eiva completamente a segurança jurídica que este deveria gerar. Reforçados os pontos que tornam o Auto de Infração nulo, cabe analisar a manifestação fiscal e como ela convalida todos os itens de nulidade que foram apresentados na Impugnação.

Registra que a Fiscalização incorre em erro ao concluir que não houve o cerceamento do direito de defesa na medida em que foi dado ao contribuinte o direito de protocolo.

Assinala que direito de realizar o protocolo de defesa, não se confunde e nunca se confundiu com o direito de elaborar uma defesa fundamentada e justa. O caso não se questiona o direito de protocolo, questiona-se o direito de compreender corretamente os motivos que estão levando a Fiscalização a constituir um crédito tributário e ainda por cima imputar ao contribuinte penalidades. Revela que foi necessário elaborar uma defesa com base em suposições, uma vez que não se conhecia o real motivo da glosa.

Cita que convergindo para essa conclusão óbvia, a manifestação comprova o que se argumenta quando se expõe que não é possível concluir a razão para a lavratura do Auto de Infração: somente após a Impugnação a Fiscalização apresenta suas razões.

Prosegue observando que, seguindo para a análise do resto da manifestação, observa-se que a Fiscalização, somente neste momento, após a apresentação da Impugnação, apresenta o motivo que a levou a concluir pela improcedência do cálculo realizado pelo contribuinte.

Assinala que na Informação Fiscal, pela primeira vez, tomou conhecimento que o motivo da autuação foi o fato de a fiscalização considerar que os itens do CIAP são classificados como bens imóveis por acessão física.

Diz que poderia transcrever todas as linhas do Auto de Infração, poderia apresentar novamente todos os documentos anexados ao instrumento. Nunca seria possível qualquer pessoa presumir que o motivo da lavratura do AIIM era a classificação pela fiscalização de que os itens do CIAP eram bens imóveis por acessão física. Neste sentido, não há como se questionar que o Auto de Infração é nulo por cercear o direito de defesa da Peticionária, na medida em que foi obrigada a elaborar Impugnação com base em suposições do que poderia ter motivado a imputação daquelas penalidades e daquele crédito tributário.

Arremata asseverando ser inequívoco que o AIIM deve ser anulado, por vício insanável e cerceamento do direito de defesa.

CERCEAMENTO DO DIREITO DA AUTUANTE DEFENDER-SE NO MOMENTO PROCESSUAL CORRETO: NA IMPUGNAÇÃO

Em convergência do que fora exposto acima, agora, vem a Fiscalização trazer uma espécie de “retificação” do AIIM, trazendo, meses após a apresentação da Impugnação, o motivo que a levou a glosar os créditos e imputar as multas.

Tal conduta se mostra não somente ilegal, como também antiética.

Ao contribuinte, é dado pelo Estado da Bahia, o prazo de defender-se da autuação em 60 dias, conforme prevê as normas processuais.

O caso em tela, vedou expressamente o direito de se defendera acusação de ter se creditado indevidamente de bens imóveis por acesso física, dentro do prazo para Impugnação (60 dias).

Pondera que, em sede de Informação Fiscal, impor ao contribuinte prejudicado, o prazo de 10 dias para manifestar-se e elaborar defesa contra o mérito da glosa. Diante deste cenário, não há como perdurar qualquer hipótese em que se assuma estar correta a conduta fiscal.

Ressalta ainda que não adianta agora a fiscalização ignorar tal vício e apresentar em uma manifestação a correção do principal instrumento de todo esse processo administrativo fiscal: o Auto de Infração.

INFORMAÇÃO FISCAL NÃO É INSTRUMENTO VÁLIDO PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Registra que, outra questão de evidente nulidade diz respeito ao vício no que diz respeito à constituição do crédito tributário.

Menciona que de acordo com o que solidificado pela doutrina, está-se diante de um vício formal, quando se verifica de plano defeito no próprio instrumento de formalização do crédito, comprometendo a forma do ato do lançamento.

Reproduz o art. 28, do CTN, regulamenta os atos administrativos do Estado da Bahia para destaca que são claros ao estipular que o instrumento apto a constituir crédito tributário, neste cenário, é o Auto de Infração. Portanto, não pode o Fisco, sob o pretexto de corrigir nulidade do auto de infração, apresentar esclarecimentos posteriores, os quais são fundamentais para a constituição do crédito tributário.

Registra que, caso o Auto de Infração apresenta-se mero erro de digitação a correção seria cabível. Entretanto, o erro que está sendo corrigido neste caso, é a motivação para o lançamento do crédito tributário. Neste sentido, a correção viola totalmente as premissas legais que autorizam a atividade fiscal. Aceitar que, no curso do processo administrativo, sejam efetuadas revisões de lançamento que acrescentem infrações novas ou estipulem novas premissas de constituição do crédito tributário, é fragilizar a segurança jurídica que requer a relação entre Administração Pública e o contribuinte, trazendo um inerente abuso de poder.

Destaca que, se tal providência foi necessária, isto significa que a obrigação tributária não se encontrava definida e, portanto, não devidamente constituída, comprovando novamente o vício insanável do instrumento fiscal. Mesmo assim, diante de todos os entraves que a atividade fiscal apresentou para a defesa do contribuinte, em total demonstração de boa-fé, realizará uma breve análise sobre o erro de mérito da autuação, na medida em que o exíguo prazo de resposta permitiu-lhe fazer.

DO MÉRITO

AUSÊNCIA DE RELAÇÃO ENTRE OS ITENS DO CIAP E BENS IMÓVEIS POR ACESSÃO

Observa que diante dos argumentos trazidos pelo Auto de Infração combatido, 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 acesso física”.

Menciona 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 da Demonstração de Apuração Mensal do ICMS.

Ressalta que bens imóveis por acessão física, mencionados neste caso, estão na classificação de bens imóveis por acessão artificial ou industrial que, como explica Sílvio de Salvo Venosa, cujo trecho dos ensinamentos do jurista pátrio reproduz às fls. 87 e 88.

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

Diz ser 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. Esta análise é necessária para cumprimento do princípio da verdade material que norteia o ordenamento jurídico pátrio e o ordenamento administrativo fiscal estadual, como assegura o art. 2º, do RPAF-BA/99.

Lembra 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, era nítido que os itens não tinham qualquer característica de bens imóveis por acessão física.

Frisa que da análise de manifestação, 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.

Afirma ser dever da autoridade zelar pela realidade dos fatos e não somente para a formalidade no momento do preenchimento da EFD, sendo a inobservância de tais elementos um vício quase insanável para a atividade fiscal. 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.

Apresenta à fl. 89, como exemplo uma breve listagem de equipamentos constantes do controle do CIAP da empresa de outro período, mas que se assemelha ao analisado no caso em tela. 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.

Destaca 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. Os botões são incorporados nas máquinas ou nos itens de segurança de trabalho. As encaixotadoras automáticas são itens que tem a única função de acelerar o processo de embalagem das mercadorias já prontas. Ou seja, uma vez que os itens acima são obviamente parte integrante do ativo imobilizado da empresa e certificado que eles não são vinculados ao projeto industrial de maneira direta, mostram-se meros acessórios para o desenvolvimento de qualquer atividade (não só a industrial). Neste sentido, eles estão enquadrados exatamente na norma permissiva de inscrição na rubrica CNVP (2.2.18 - ativos imobilizados não vinculados ao projeto industrial) e não “bens imóveis por acessão”.

Repisa que tais itens não possuem uma função direta para com os projetos industriais. São apenas ferramentas para realizar manutenção, para apresentar avisos, para transporte de itens consumíveis, para levantar e carregar caixas e maquinário geral.

Arremata destacando que, diante de todos esses fatos, logo de entrada deve ser rechaçada a lavratura em combate, uma vez que a premissa que ela utiliza, de pronto, é afastada: no CIAP, não constam exclusivamente bens imóveis por acesso física. Superado esse primeiro ponto, o auto de infração também não merece guarda no que tange a fundamentação utilizada para não enquadrar os ativos na norma permissiva: bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial.

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

CONCLUSÃO

Pugna pelo conhecimento da Defesa apresentada, dando-lhe total provimento, para que seja imediatamente anulado o Auto de Infração em decorrência de sua evidente nulidade pelos diversos motivos apresentados.

Por fim, requer seja anulada a Informação Fiscal, uma vez que ela busca corrigir vício insanável do Auto de Infração, trazendo após a apresentação da Impugnação o motivo que levou a fiscalização a glosar os créditos utilizados pelo contribuinte. Assim, demonstrando ser este instrumento, um ato de total violação aos preceitos fundamentais da atividade fiscal.

A Autuante às fls. 123 a 125, depois de reproduzir as alegações do Impugnante, inicialmente informa que mantém integralmente toda a exposição feita na Informação fiscal em janeiro de 2020. Reafirma que os lançamentos realizados no CIAP foram indevidamente registrados na rubrica CNVP, o que consequentemente aumenta o valor dilatado do ICMS e reduz o valor do ICMS Normal.

Observa que o Autuado em sua 2ª Manifestação Fiscal, discorreu sobre o “cerceamento de defesa” e, em segundo plano teceu considerações sobre a natureza dos itens registrados no CIAP, o que serviu apenas para ratificar a autuação. Diz o Autuado de forma a ratificar sua própria metodologia de cálculo do ICMS/Desenvolve, consistindo essa metodologia em aumentar o valor do imposto dilatado e reduzir o valor do imposto normal, que segundo o Autuado “por analogia de registros de outros exercícios fiscais”, os itens lançados no CIAP, não são diretamente ligados ao projeto industrial, conforme texto dos tópicos 57 e 58 de sua Impugnação.

Frisa que essa afirmação do Autuado está totalmente errada, porque só existe um Projeto Industrial incentivado pelo Programa Desenvolve, conforme está provado na Resolução 193/2011.

“Art. 1º Considerar habilitado ao Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve o projeto de implantação da Kimberly- Clark Brasil Indústria e Comércio de Produtos de Higiene Ltda., CNPJ nº 02.290.277/0025-07 e IE nº 019.397.821NO, instalada no município de Camaçari, neste Estado, para fabricar produtos voltados para higiene e cuidados especiais, sendo-lhe concedido os seguintes benefícios: ...”

Observa que os itens relacionados nesses tópicos estão vinculados ao Projeto Industrial e têm funções distintas e destacadas em várias áreas da Planta Industrial conforme citado pelo Autuado. Atuam de forma sincronizada nas áreas industrial e comercial da Empresa. Estão inseridos no contexto corpo industrial da fabricação dos produtos, objeto do processo de industrialização e comercialização dos produtos de higiene da planta industrial da Empresa - Kimberly.

Esclarece que os itens por estarem contabilizados na conta “Obras em andamento” e nomeados como estruturas metálicas são considerados imóveis por “acesso física”, excluindo ou melhor tornando indevida a classificação deles na rubrica CNVP.

Observa que consta na 1ª informação fiscal prestada em janeiro/2020:

“O fato é que todos os itens registrados no CIAP, foram registrados na conta (Construções em

Andamento), devendo, portanto, serem classificados como imóveis por acesso física).

Classificação - Conta Contábil - Descrição: Construção em Andamento - Centro de Custo: 0005457323"

Assim todos os itens foram indevidamente apropriados no CIAP, pois não geram direito ao crédito por se tratar de bens por Acesso Física. Trata-se de estruturas metálicas para depósitos, almoxarifado, subestações, transformadores e outros bens ligados à infraestrutura da empresa, conforme consta comprovado nas fichas da conta “construções em andamento” em anexo.”

Reprisa o que o Autuado aduz:

“57. Apenas para ilustrar, 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. Os botões são incorporados nas máquinas ou nos itens de segurança de trabalho. As encaixotadoras automáticas são itens que tem a única função de acelerar o processo de embalagem das mercadorias já prontas.”

58. Ou seja, uma vez que os itens acima são obviamente parte integrante do ativo immobilizado 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 immobilizados não vinculados ao projeto industrial) e não “bens imóveis por acesso”.

59. Repisa-se que tais itens não possuem uma função direta para com os projetos industriais. São apenas ferramentas para realizar manutenção, para apresentar avisos, para transporte de itens consumíveis, para levantar e carregar caixas e maquinário geral.”

Sustenta que o procedimento fiscal utilizado pelo Autuado ao considerar os itens elencados no tópico 57 de sua impugnação, como itens não vinculados ao Projeto Industrial e consequentemente classificando-os na rubrica CNVP, acarreta o aumento do valor da dilação do ICMS, prejudicando a arrecadação do ICMS Normal, impactando negativamente na arrecadação do ICMS do Estado da Bahia.

Assinala que, como o Autuado não apresentou fato novo que justificasse a revisão dos demonstrativos de cálculo, deverá ser encaminhado o PAF ao CONSEF para julgamento fiscal.

Essa 3^a JJF converte os autos em diligência, fl.142, para que o Autuado fosse intimado a apresentar no prazo de 60 dias, reabrindo-se o prazo de defesa, planilha contemplando a discriminação da destinação, função e aplicação no processo fabril do estabelecimento autuado de todos os lançamentos efetuados no CIAP, no período fiscalizado, cujos créditos foram incluídos no cálculo do CNVP.

Em manifestação às fls. 152 e 153, nos termos que se seguem.

Requerer seja deferida a concessão do prazo suplementar de, no mínimo, 30 dias para complementar a prova produzida, atendendo, assim, à determinação da 3^a JJF.

Registra que o isolamento social exigido pela pandemia ocasionada pelo COVID- 19 está trazendo enormes limitações de mobilidade e de acesso aos documentos antigos, referentes ao ano-calendário de 2016. Inclusive, a Petionária vem obedecendo todas as restrições legais, especialmente para zelar pelo bem-estar de seus funcionários.

Ressalta que tal prazo não causará qualquer prejuízo ao prosseguimento do processo, uma vez que o trâmite já está “paralisado”. Ainda, uma vez que o princípio da verdade material não impede a apresentação dos demais documentos futuramente, ainda que após a diligência, o que poderia gerar nova conversão do feito em diligência, a concessão de prazo suplementar estaria em linha com o princípio da eficiência processual.

Informa que, em caso de necessidade, o nome da representante Amanda Garcia Panissa ou Nelson M. Júnior, com endereço eletrônico: amanda.panissa@kcc.com ou [nelson.m. júnior@kcc.com](mailto:nelson.m.junior@kcc.com) e

telefone: 11-98358-0466 ou (11) 45034798 para eventual contato.

Em informação à fl. 183 a Autuante, inicialmente destaca que a Diligência foi iniciada com a Intimação do Autuado, fl. 147, conforme a determinação da 3ª JJF contida às fls. 142 e 143.

Assinala que o Autuado pede mais 30 dias de prazo para produzir o conteúdo exigido na intimação enviada pela autuante, em atendimento à diligência determinada pela JJF.

Esclarece que as informações requeridas pela Diligência não são complexas e de difícil produção, pois o Autuado apenas deveria extrair de sua escrita fiscal os valores do CIAP com a descrição da destinação, função e aplicação no processo fabril, para justificar os lançamentos realizados como CNVP na planilha de apuração do ICMS Incentivado Desenvolve.

Declara que mantém integralmente toda a exposição feita na Informação fiscal em janeiro de 2020. Observa que os lançamentos realizados no CIAP foram indevidamente registrados na rubrica CNVP, o que consequentemente aumenta o valor dilatado do ICMS e reduz o valor do ICMS Normal.

Explica que a empresa lançou indevidamente na rubrica CNVP o total dos valores apurados no CIAP contrariando as determinações contidas na Instrução Normativa 27/2009, item 2.2.18 que determina o lançamento no CNVP, apenas dos bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial, conforme abaixo:

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

Observa que o Processo deve ser encaminhado ao CONSEF/3ªJJF para julgamento fiscal. Destaca que o retorno do Processo para aguardar mais 30 dias significa mais um empecilho à celeridade do processo.

Conclui mantendo a prazo concedido pela 3ª JJF de 60 dias, em que já foi reaberto novo prazo de Defesa.

Em nova diligência, fl.187, essa 3ª JJF em diligência à Repartição Fazendária - IFEP INDÚSTRIA intimar o Autuado, mediante recibo, para que lhe seja informado o deferimento do prazo para o suplementar solicitado de 30 dias para o atendimento da diligência.

O Impugnante se manifesta às fls. 192 a 195, em atenção à diligência fiscal para tratar dos lançamentos efetuados no CIAP de 2016 e em continuidade ao pedido de prazo suplementar apresentado em 28/02/2022.

Afirma se tratar, em síntese, de Auto de Infração lavrado contra a Peticionária sob as acusações fiscais de suposta apropriação indevida do total dos valores apurados no CIAP, na rubrica relativa aos Créditos Não Vinculados a Projetos Industriais (CNVP) da apuração do ICMS/Desenvolve, o que teria ocasionado falta de pagamento do imposto em decorrência de suposto erro do valor da parcela sujeito a dilação de prazo.

Frisa que processado regularmente o feito, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu converter o julgamento em diligência, tendo a fiscalização determinado a apresentação da “1 - discriminação da destinação, função e aplicação no processo fabril do estabelecimento autuado de todos os lançamentos efetuados no CIAP, cujos créditos foram incluídos no cálculo do CNVP.”

Informa que apresenta a relação da descrição de cada lançamento no CIAP e sua efetiva função, com as devidas informações fiscais (Doc 01). Pondera que, como se vê da relação anexa, fls. 196 a 199, destaca que conseguiu recuperar as características de cada produto e sua efetiva destinação, tanto para o projeto aprovado no ano de 2013 relativo à implementação da fábrica, quanto para os não vinculados ao projeto de implementação da fábrica, adquiridos após tal ano.

Assinala que, até o ano de 2013, adquiriu diversos materiais e equipamentos correspondentes ao setor de utilidades justamente para o projeto de implementação da própria fábrica no estado baiano. A propósito, em contrapartida ao benefício do deferimento, a Peticionária cumpriu com

todas as suas obrigações dispostas no respectivo Protocolo de Intenções, não tendo gerado qualquer prejuízo ao erário (inclusive, o pagamento da parcela dilatada ocorreu no mesmo período).

Registra que, após o ano de 2013, todos os materiais do ativo não se destinaram para a implementação da fábrica, ou seja, para o projeto aprovado, mas, sim, para fins especialmente de renovação e modernização, conforme se constata da breve relação descrita a seguir:

- i. *materiais e equipamentos utilizados para armazenagem, tais como estruturas metálicas e estruturas porta pallets, almoxarifado e esteiras para transporte, sobretudo de produto acabado, além de robô industrial e máquina envolvedora para embalagens;*
- ii. *diversos tipos de facas, como de corte, metal (duro), contrafaca ou anatômica com abas, sendo todas utilizadas em máquinas que possuem contato direto com o produto; e*
- iii. *equipamentos e materiais, tanto utilizados de forma auxiliar, como em máquinas produtivas, que ainda sem contato com produto é de suma importância para a atividade, tais como bases plásticas, talhas e painéis elétricos, aparelhos de espessura, guindastes e empilhadeiras, resistor de aterramento, compressores, torre de resfriamento, trocador de calor e transformadores.*

Diz que, considerando não estarem os itens de renovação e modernização dentro do escopo do projeto aprovado (implementação da fábrica), eis que decorrentes de períodos posteriores, não há que se falar em ilegalidade na conduta praticada ou que teria incluído indevidamente valores não vinculados ao projeto. Ainda que assim não se entenda, fato é que eventual registro na conta “construção em andamento” também jamais justificaria a classificação como imóveis por acessão física, tal como suscitado em intimação anterior:

“No decurso da Ação Fiscal foi constatado que todos os itens lançados pela autuada como imobilizado foram registrados na conta CNVP, ou seja, considerou o Autuado todo o seu imobilizado como “não vinculado ao projeto industrial” aprovado pelo Programa Desenvolve.

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.”

Diz que no relato original, fica claro que, por conta do nome do centro de custo ou da conta contábil (“obras em andamento”), não houve a devida análise dos itens do CIAP e acabou-se 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 durante o procedimento fiscal, por quanto a necessidade da conversão do feito em diligência. E, até porque, ainda não se tem certeza se a suposta falta de recolhimento descrita na autuação decorre do erro do valor da parcela sujeita a dilação de prazo ou da própria parcela do ICMS devido pelo regime normal, tampouco se tais pagamentos realizados dentro do período foram devidamente reconhecidos ou não.

Assinala que envidou todos os esforços para preparar o material e os documentos de forma completa para facilitar a leitura e o compreendimento - afinal, há interesse que o seu direito seja reconhecido e que o presente processo tenha desfecho favorável.

Arremata sustentando ter apresentado os documentos e esclarecimentos necessários, esperando ter contribuído com esta Fiscalização com os subsídios aqui apresentados, a fim de que seja reconhecido o seu direito.

À fl. 230, o Autuado informa que a planilha solicitada no primeiro item da diligência à fl. 142, foi apresentada em 29/03/2023, dentro do prazo adicional concedido pela 3^a JJF.

A Autuante articula, às fls. 268 e 269, suas ponderações acerca da manifestação do Impugnante nos termos a seguir resumidos.

Inicialmente destaca que a Kimberly Clark Brasil apresentou às fls. 193 a 199, explicações sobre os lançamentos na rubrica CNVP, referente as aquisições de Itens do Ativo Imobilizado no exercício de 2016.

Explica que o Auto de Infração em referência, tem por base a contestação dos lançamentos realizados no CNVP referente ao valor total do CIAP. Menciona que a Kimberly apresentou relação dos itens que compõem o CIAP, destacando que se trata de equipamentos e afirmando que eles se referem ao projeto industrial, mas que não estão ligados diretamente à produção, se tratando de materiais que foram adquiridos para implementar e modernizar vários setores do parque fabril, destacando-se os setores de utilidades, logística, armazenamento, transportes internos (infraestrutura interna da fábrica (planta industrial) etc.

Esclarece que considerando, terem sido realizados todos os lançamentos do CIAP em uma conta “Construção em andamento”, esse fato indicou para a fiscalização, na época do desenvolvimento da ação fiscal, que se tratava da construção de galpões e facilidades de deslocamento, portarias, segurança, laboratórios, construção de subestação de energia e utilidades, em estruturas metálicas gerando a compreensão da fiscalização, de que deveriam ser considerados “bens por ação física”, não devendo gerar o direito ao crédito e consequentemente deveriam ser excluídos da rubrica - CNVP na apuração do ICMS/Incentivado/Desenvolve.

Assinala que com esse procedimento fiscal a Kimberly aumentou os valores do ICMS Dilatado e reduziu o valor do ICMS/Normal.

Registra que foi solicitado então, visando a melhor compreensão dos fatos, que a Kimberly fizesse uma planilha indicando a função e aplicação desses materiais classificados como “construções em andamento”, na Planta Industrial.

Observa que elaborada essa planilha verificou que a Kimberly classificou todos os itens contabilizados identificados como “construção em andamento”, como equipamentos destinados à modernização e renovação do ativo, afetadas a diversas áreas da Planta Industrial.

Afirma que assim resta demonstrado que a Kimberly errou ao contabilizar todos os valores registrados no CIAP, na rubrica CNVP (excluiu todo o CIAP da planta industrial ao realizar o lançamento no CNVP). Assinala que esse procedimento está em desacordo ao que está previsto na instrução normativa 27/2009, conforme destaca:

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

“2.2.18. Entrada de bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial aprovado”.

Assinala que todos os itens que compõem a planilha às fls. 196 a 199, fazem parte do Projeto Industrial - é a informação da empresa às fls. 192 a 195.

Sustenta que não poderiam ser registrados como Créditos não vinculados ao Projeto Industrial - CNVP, pois são diretamente vinculados ao Projeto Industrial, o que ocasionou falta de pagamento do imposto em decorrência do erro do valor da parcela sujeita à dilação de prazo.

Ressalta que as parcelas do ICMS devida pelo regime normal foram devidamente lançadas no “demonstrativo de apuração do ICMS/Desenvolve”, fl. 05, com o título “ICMS Recolhido”. Frisa ainda que esses valores não foram contestados pelo Autuado.

Conclui mantendo na íntegra todo o conteúdo e valor da autuação.

À fl. 284, o Impugnante ingressa com petição requerendo a retirada de pauta de julgamento PAF para que se manifestasse acerca da informação fiscal prestada às fls. 268 e 269, por entender ter sido obstado seu direito ao contraditório.

Em decisão na assentada do julgamento essa 3^a JJF decidiu converter os autos em diligência para que fosse disponibilizado ao Impugnante pelo Autuante planilha analítica discriminando mensalmente as notas fiscais de aquisição que resultaram no montante apontado no

demonstrativo sintético de apuração do débito, fls. 05 a 12, como créditos fiscais de aquisições para o Ativo Imobilizado lançados indevidamente na rubrica CNVP.

A Autuante apresenta o resultado da diligência à fl. 296, informando que o Defendente arrolou todos os ativos adquiridos na rubrica CNPV, de forma genérica não apropriando os valores dos ativos adquiridos para utilização na área industrial.

Informa que na planilha acostada aos autos pelo Impugnante às fls. 196 a 199, não consta a relação de aquisições com a indicação da utilização na área industrial, refere-se apenas à relação de contato dos equipamentos com o produto, o que não define se os equipamentos relacionados estão localizados na área industrial. Não havendo a indicação de quais produtos são alocados na área industrial.

Destacou que para clareza da apropriação no CNPV é necessário a indicação de quais aquisições são utilizadas no projeto industrial e quais as que não estão diretamente utilizadas no Parque industrial.

Arremata que como não foi atendida a intimação para que fosse oportunizada para que o Impugnante apresentasse a relação das aquisições que foram adquiridas para integrar o Processo industrial, conclui mantendo os valores apurados nos demonstrativos às fls. 05 a 12.

Em sustentação oral o patrono do Autuado, Dr. Axl Wesley Menin Miucci, OAB-SP - nº 482.052, na assentada do julgamento, reiterou todos os seus argumentos articulados em sua peça defensiva.

VOTO

Cabe de início enfrentar a preliminar de nulidade suscitada pelo Defendente de que ocorreu cerceamento ao seu direito de defesa, na medida em que, pela disposição transcrita nos fatos e na infração, como também pelos documentos apresentados no Auto de Infração, não é possível confirmar o motivo da autuação. Assim, sem entender sequer o fundamento da lavratura, fica inviável confrontá-la.

Mencionou que a fiscalização imputou que todos os itens adquiridos e destinados à composição do ativo permanente não se enquadravam na rubrica, Crédito não Vinculado ao Projeto Industrial - CNPV e, portanto, esses créditos não poderiam integrar o cálculo do programa.

Esclareceu ainda que, para que essa premissa fosse válida, a primeira ação que o Autuante deveria ter realizado no Auto de Infração seria apresentar o projeto industrial que ele considerou para parametrizar as operações e os créditos oriundos delas, os itens que são comprovadamente vinculados ao projeto industrial e, consequentemente, por exclusão, quais os itens que não são vinculados ao projeto e compõe o CNPV e, como assim não procedeu, inviabilizou a compreensão de qual motivo levou à glosa dos itens do Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP.

Ao compulsar os autos, constato que não assiste razão ao sujeito passivo em sua alegação de que ocorreu cerceamento de defesa, pelo fato de não ter sido indicado pela fiscalização a qual projeto se refere a acusação fiscal, uma vez que, ao contrário do que apontou em sua Impugnação, o Autuado somente possui um Projeto Industrial Incentivado como se verifica nas Resoluções do Desenvolve de nºs 193/2011, 044/2013, 061/2013, 149/2013 e 18/2018, cujas cópias encontram-se acostadas às fls. 52 a 55.

Logo, não como há prosperar a pretensão defensiva de que sua compreensão da acusação fiscal dificultada pela não indicação de qual projeto se refere a irregularidade apurada.

Ademais, pela essencialidade, para a consecução de sua atividade fabril se constata, da relação apresentada pelo próprio Autuado às fls. 196 a 199, de aplicação dos itens alcançados pelo levantamento fiscal e lançado no CIAP, de que se trata de aquisições de bens destinados diretamente a atividade fabril objeto do projeto incentivado e na edificação de imóveis por acesso física.

Assim, como constatado e relatado pela Autuante que todos os itens lançados indevidamente no CIAP foram registrados na conta contábil “Construções em Andamentos”, devendo, portanto, serem classificados como imóveis por acessão física.

Do mesmo modo, deve ser rechaçada a preliminar de nulidade suscitada pela ausência de certeza do motivo da lavratura e dos itens glosados, sob o fundamento de que se soubesse qual o projeto industrial que motivou a glosa, não há como depreender o motivo de considerar a inclusão incorreta na rubrica CNVP. Aduzindo o Defendente que a glosa dos créditos tomados foi fundamentada no desenquadramento dos itens registrados no Controle de Crédito do Ativo Permanente - CIAP da rubrica dos créditos oriundos de “*entrada de bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial aprovado*”.

Restou evidente nos autos, como já explanado acima, que todos os itens arrolados no levantamento fiscal se trata de aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado vinculado ao único projeto industrial aprovado pelo Programa Desenvolve e na incorporação de imóveis por acessão física.

Também não deve prosperar a alegação de nulidade, quanto ao suposto vício de que o crédito tributário foi constituído em sede informação fiscal, uma vez que os elementos esclarecidos pela Autuante em sua informação não se constituem em fato novo algum que colidisse com o escopo da acusação fiscal originária, ou seja, o lançamento indevido na rubrica CNPV do total dos valores apurados no CIAP, contrariando as determinações contida na Instrução Normativa 27/2008, item 2.2.18, que determina o lançamento no CNPV, apenas dos bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial incentivado.

Ao contrário do que alegou o Defendente não vislumbro, nos presentes autos qualquer ofensa ao art. 142, do CTN, eis que, no procedimento fiscal foram preenchidos integralmente a verificação da ocorrência do fato gerador, bem como, identificada e quantificada a matéria tributável, o sujeito passivo e proposta devidamente a aplicação da penalidade preconizada na legislação de regência.

No que concerne ao pedido do Autuado para lhe fosse dada vistas da Informação fiscal, fls. 268 e 269, prestada pela Autuante, para se manifestar nos autos, tendo em vista não conter fato novo algum, e não ter sido elaborado novo demonstrativo de débito algum na referida informação fiscal, consoante expressa determinação dos §§ 7º e 8º, do art. 127, do RPAF-BA/99, declaro que descabe o pleito.

Nos termos expendidos, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pelo Impugnante, por entender que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF-BA/99, tendo sido o imposto, a multa e sua respectiva base de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito, além dos dispositivos da legislação infringidos.

No mérito, o presente lançamento imputa ao sujeito passivo o cometimento do recolhimento a menos do ICMS em razão do erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve.

Consta como complemento que o Autuado lançou indevidamente na rubrica CNVP o total de valores apurados no CIAP contrariando as determinações contidas na Instrução Normativa 27/2009, item 2.2.18, que determina o lançamento no CNPV, apenas dos bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial.

Em sua Defesa, o Autuado reforçou seu entendimento de que não é possível concluir qual o motivo da autuação.

Aduziu que, caso o motivo da glosa seja a constatação pela autoridade fiscal de que os itens não eram do ativo imobilizado, já informou que de fato os itens do CIAP não se limitam a apresentar a composição do ativo imobilizado, mas, sim, de todo o ativo não circulante.

Sustentou que, tanto os itens incluídos no ativo imobilizado quanto os outros integrantes do ativo não circulante podem compor o CNVP, e que por isso, a glosa sem análise individual de cada item, implica em uma exclusão de crédito indevida.

Asseverou que o CIAP é um documento que serve para registrar o ativo não circulante de toda a empresa e, como possui mais de um projeto industrial, o CIAP registra todos os ativos não circulantes independentemente do projeto que o item específico servirá, existindo no CIAP ativos vinculados a alguns projetos e não vinculados a outros projetos, simultaneamente.

Explicou que, simplesmente olhar uma linha do registro e não verificar quais os projetos que ele está vinculado é ignorar a função de cada item na sua respectiva vertente industrial e o direito adquirido quanto ao benefício fiscal fornecido pela SEFAZ para cada projeto incluído no Desenvolve. Observou que as linhas do CIAP não podem ser vinculadas todas ao mesmo projeto industrial.

Arrematou reforçando que deve ser observado o projeto fiscalizado nestes autos para que se confirme quais os bens vinculados ao projeto industrial e que os demais, por exclusão, devem ser incluídos no CNVP.

Em suma, esse foi o eixo dos argumentos articulados pelo Autuado nas razões de Defesa em sua Impugnação e em todas as manifestações ao longo da instrução dos presentes autos, para se eximir da acusação fiscal objeto do presente Auto de Infração.

A Autuante presta informação fiscal, às fls. 50 a 55, mantendo a autuação esclarecendo que o valor do tributo devido consta expressamente nos demonstrativos de débito do próprio Auto de Infração, como também nos demonstrativos (Planilhas) anexados ao Processo Administrativo Fiscal, com detalhamento de todas as contas da contabilidade fiscal integrantes do procedimento de apuração do ICMS/Incentivado/Desenvolve.

Explicou que no decurso da Ação Fiscal foi constatado que todos os itens lançados pelo Autuado como imobilizado foram registrados na conta CNVP, ou seja, considerou todo o seu imobilizado como “não vinculado ao projeto industrial” aprovado pelo Programa Desenvolve.

Informou ter constatado que, de fato todos os itens registrados no CIAP, foram registrados na conta (construções em andamento), devendo, portanto, serem classificados como imóveis por Acesso Física) tendo sido todos os itens indevidamente apropriados no CIAP, pois não geram direito ao crédito por se tratar de bens por Acesso Física. Trata-se de Estruturas Metálicas para Depósitos, Almoxarifado, Subestações, Transformadores e Outros Bens Ligados à Infraestrutura da Empresa, conforme consta comprovado nas Fichas da Conta “Construções Em Andamento”, anexado aos autos.

Declarou que nas Resoluções de N°s 044/2013, 061/2013, 149/2013, 18/2018, e 193/2011, do Desenvolve que incentiva o estabelecimento autuado, cujo teor reproduz às fls. 52 a 55, fica demonstrado que só existe um Projeto Industrial Incentivado, portanto, não tem pertinência a afirmação do Autuado de que a Fiscalização deveria informar qual o projeto Industrial Incentivado pelo Desenvolve e a partir deste projeto Industrial verificar quais seriam os itens do imobilizado que seriam vinculados ao mesmo.

Ao longo da instrução do PAF foram realizadas várias diligências no sentido de que o Autuado esclarecesse a natureza dos bens arrolados no levantamento fiscal, no entretanto, em demonstrativo carreado às fls. 196 a 199, identificou os bens que foram registrados no CIAP, os quais revelam que se trata de aquisições compatíveis com utilização na edificação de bens imóveis por acesso física e destinados ao ativo Permanente, como indicado pelo próprio Autuado em sua Defesa à fl. 34. A exemplo de: Painéis Elétricos de comando com inversores,

Aparelho de espessura, Transformadores elétricos, Estrutura Auxiliar, Gerador de Vácum, Faca de Corte, Guindaste Giratório, Torre de Resfriamento, Talha Elétrica, Rotor Desfibrador de Celulose, Estrutura Metálica Mezanino, Rampa de Acesso, Estruturas Metálicas, Estruturas Porta Pallets, Subestação Elétrica 15 kv etc. Todos descritos pelo Autuado com aplicação no processo fabril e muitos deles incorporados a estrutura física de suas instalações fabris.

Depois de examinar os elementos que instruem os presentes autos, constato que o eixo principal da Defesa apresentada pelo Autuado gravita, precipuamente, em torno do entendimento, tanto ao suscitar preliminar de nulidade, quanto no enfrentamento do mérito, de que a acusação fiscal não identifica o projeto no qual foram aplicados os bens arrolados no levantamento fiscal que resultou na exação objeto do presente Auto de Infração.

Verifico que não há como prosperar a alegação defensiva, eis que ela confunde os subprojetos em andamento no estabelecimento autuado como se eles tivessem autonomia própria, e cada um deles teria uma Resolução específica com benefícios e objetivos distintos concedida pelo Programa Desenvolve. O que inexoravelmente não é verdade.

Ao contrário do que alega o Autuado, a falta de indicação de qual projeto se refere os bens arrolados no levantamento não se constitui impedimento algum para a perfeita compreensão da acusação fiscal, haja vista que o estabelecimento autuado é beneficiário de um único projeto incentivado. É o que claramente revela o teor das Resoluções do Desenvolve de nºs 193/2011, 044/2013, 061/2013, 149/2013 e 18/2018, cujas encontram-se acostadas às fls. 52 a 55, que o Autuado somente possui um Projeto Industrial Incentivado.

Logo, como expediido, se afigura ineficaz a alegação do Impugnante, uma vez que, qualquer projeto executado pelo estabelecimento autuado, para usufruir dos benefícios do Desenvolve deve estar estritamente vinculado ao único Projeto Industrial Incentivado.

Nesse sentido, fica patente que a acusação fiscal se estriba no fato de que existe um único Projeto Industrial Incentivado, portanto, não há que se falar em outros projetos distintos na consecução de sua atividade fabril incentivada.

No que concerne também alegada imprecisão de termos contábeis adotado na legislação de regência do Desenvolve, não vislumbro qualquer dificuldade plausível para a compreensão do autuado da acusação e do correspondente levantamento fiscal, pois em nada interfere a modernização e adequação semântica das alterações da Lei 6.404/76, uma vez que a alteração através da redação dada pela Lei 11.638/07, na alínea “c”, do § 1º, do art. 178, revela claramente a convivência pacífica dos termos “Ativo Permanente” e “Imobilizado” sem qualquer incompreensão ou de dificuldade de entendimento de seu significado contábil, como quer fazer crer o Impugnante.

Restou patente nos autos que o Impugnante lançou indevidamente na rubrica CNVP todos os itens que compõem a planilha às fls. 196 a 199, fazem parte do Projeto Industrial - é a informação da empresa às fls. 192 a 195, contrariando as determinações contidas na Instrução Normativa 27/2009, item 2.2.18 que determina o lançamento no CNVP, apenas dos bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial, conforme abaixo:

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

É evidente que não poderiam ser registrados como Créditos não vinculados ao Projeto Industrial - CNVP, pois são diretamente vinculados ao Projeto Industrial, o que ocasionou falta de pagamento do imposto, em decorrência do erro cometido que resultou indevidamente no aumento do valor da parcela sujeita à dilação de prazo.

Assim, resta evidenciado que o Autuado não carreou aos autos elementos com o condão de elidir a exigência fiscal que lhe fora imputada.

Concluo pela subsistência da autuação.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206955.00007/19-7, lavrado contra **KIMBERLY CLARK BRASIL INDUSTRIAL E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA.**, devendo ser intimado o Autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 345.419,27, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de maio de 2025.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA