

PROCESSO - A. I. Nº 281082.0008/20-5
RECORRENTE - FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0101-01/21-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/01/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0361-12/21-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL NÃO VINCULADO A PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA, GERAÇÃO OU EXTRAÇÃO. Não há ofensa ao princípio da não-cumulatividade do ICMS quando se aplicam as regras do art. 21 da Lei Complementar nº 87/96, limitando a apropriação de crédito fiscal do ICMS decorrente das entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. Também não é admitida a apropriação de crédito do imposto destacado por transportadores nas remessas de material de uso ou consumo, cujo crédito fiscal somente será admissível a partir de 01/01/2033, conforme inciso I do art. 33 da Lei Complementar nº 87/96. Inexiste conflito entre a forma de apuração da exação e o tratamento tributário ao autuado, beneficiário do Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia – PROAUTO, instituído pela Lei nº 7.537/99. A utilização indevida de crédito fiscal reduziu no mesmo valor o saldo devedor a recolher que deveria ter sido apurado nos respectivos períodos de apuração, objeto deste auto de infração. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, proferida no Acórdão JJF nº 0101-01/21-VD, que julgou o presente Auto de Infração Procedente em Parte, lavrado em 15/12/2020, para exigir o ICMS no valor de R\$ 4.332.907,71, acrescido da multa de 60%, apurado nos períodos de janeiro a dezembro de 2016, em razão da seguinte infração:

Infração 01 – 01.02.31 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a processo de industrialização, produção agropecuária, geração ou extração, que resulte em operações de saídas tributadas.

Consta ainda a informação do autuante que:

“Bem como de entradas cujo a natureza da operação não enseja o direito ao crédito fiscal do ICMS, conforme Demonstrativos de Crédito Fiscal Indevido em anexo e cópias das notas fiscais e seus respectivos conhecimentos de transportes, acostados de forma exemplificativa. Vale registrar que no caso em apreço a Autuada se creditou do ICMS incidente nas aquisições de serviço de transportes interestadual e intermunicipal de operações de entradas ou de saídas cuja natureza das operações não faz jus ao crédito do imposto estadual , como por exemplo nas aquisições de material de uso e consumo CFOP 3556, 2556 e 2557, ativo imobilizado CFOP 2551 e 2552, retorno de mercadoria ou bem remetido para conserto ou reparo CFOP 2916, saídas de remessa de vasilhame ou sacaria CFOP 6920 e 6921, remessa de bem do ativo imobilizado para uso fora do estabelecimento CFOP 6554 e transferência de bem do ativo imobilizado CFOP 6552. Neste contexto, foi elaborado Demonstrativos de Crédito Fiscal Indevido, onde são listados todos os CTEs creditados

indevidamente e suas respectivas notas fiscais, com a identificação da natureza das operações pelo Código Fiscal de Operações.”

A decisão, ora recorrida, que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, assim concluiu conforme a seguir transcrito.

VOTO

Convém destacar que não procede a argumentação do autuado de que a presente exigência fiscal decorre da não observação de descumprimentos por parte de terceiros de obrigações previstas na legislação, nem de que basta que haja destaque de ICMS em documentos fiscais dos serviços de transporte relativos a saídas efetivamente realizadas para que se tenha por garantido o seu direito de apropriação desse valor como crédito fiscal.

A apropriação de créditos fiscais pelo contribuinte restringe-se àqueles vinculados às operações ou prestações subsequentes tributadas pelo imposto. A não-cumulatividade do imposto garante que o montante cobrado em operações ou prestações anteriores sejam compensados com o que for devido nas operações e prestações subsequentes com a mesma mercadoria ou com as mercadorias resultantes de processo de industrialização. Ou seja, a não apropriação do imposto destacado em documentos fiscais que não estejam vinculados às operações de comercialização ou industrialização não significam ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

No demonstrativo de crédito indevido, os autuantes identificaram o número de cada nota fiscal e o respectivo conhecimento de transporte, com as respectivas chaves de acesso, o valor da prestação de serviço, a alíquota aplicada e o valor do crédito utilizado (CD à fl. 74).

Os autuantes também anexaram das fls. 13 a 72 algumas notas fiscais, juntamente com os respectivos conhecimentos de transporte, para exemplificar que as operações realizadas não ensejavam a apropriação pelo autuado do imposto destacado pelos transportadores nos documentos fiscais. Nesses documentos constam operações de devolução de embalagens retornáveis, de saída de materiais de uso ou consumo e de saída de veículos incorporados ao ativo imobilizado para uso fora do estabelecimento e para realização de testes de emissão, bem como para outra empresa a título de reintegração de posse.

A não apropriação de ICMS destacados em conhecimentos de transporte relativos a saídas de veículos integrados ao ativo imobilizado para uso fora do estabelecimento (CFOP 6554), saídas de veículos para realização de testes de emissão ou saídas em devolução de material utilizado como embalagem retornável não se constituem em ofensa ao princípio da não-cumulatividade, pois tais saídas não estão relacionadas às atividades de comercialização ou industrialização do autuado e esses valores devem ser contabilizados como despesa.

Também não devem ser apropriados como créditos fiscais o imposto destacado por transportadores nas remessas de material de uso ou consumo, cujo crédito fiscal somente será admissível a partir de 01/01/2033, conforme inciso I do art. 33 da Lei Complementar nº 87/96.

Entretanto, consta uma nota fiscal de entrada emitida pelo autuado referente ao recebimento de suporte de caixa de Transmissão, importado da China, com desembarque no aeroporto de Viracopos em São Paulo (fls. 17 a 20), cujo ICMS referente ao serviço de transporte relativo ao percurso entre o aeroporto e o estabelecimento do autuado foi corretamente apropriado em 13/04/2016 no valor de R\$12,72, pois se trata de insumo destinado à industrialização.

Não existe conflito entre a forma de apuração da presente exigência fiscal e o tratamento tributário disposto ao autuado como beneficiário do Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia – PROAUTO, instituído pela Lei nº 7.537/99. A utilização indevida de crédito fiscal reduziu no mesmo valor o saldo devedor a recolher que deveria ter sido apurado nos respectivos períodos de apuração objeto deste auto de infração.

O benefício do autuado consistia na apropriação como crédito fiscal de valor a título de financiamento de capital de giro, limitado a um percentual do saldo devedor apurado em cada mês. Dentre os critérios e condições para fruição do financiamento de capital de giro, estabelecidos no art. 5º da Lei nº 7.537/99, constava o da obrigatoriedade da empresa beneficiada de emitir títulos de crédito em favor do gestor financeiro do FUNDESE, no valor de cada parcela liberada.

O art. 4º do Decreto nº 14.209/12 reiterou que a escrituração de créditos fiscais para compensação do valor do ICMS a recolher, no valor correspondente ao financiamento de capital de giro, dependia da emissão da correspondente nota promissória em favor do agente credor. A utilização de créditos fiscais indevidos resultou em redução do saldo devedor a recolher do imposto, sendo exigido no presente lançamento de ofício, o qual não poderá ser reduzido com base no lançamento de crédito fiscal a que teria direito para fruição do financiamento de capital de giro estabelecido na Lei nº 7.537/99.

O impedimento reside no fato de que a apropriação do crédito fiscal dependia da emissão da correspondente nota promissória ao agente credor no valor do crédito fiscal, decorrente da consequente apuração do valor devido na escrita fiscal. A exigência do ICMS não apurado à época da ocorrência dos fatos geradores, mediante

lançamento de ofício, afasta a possibilidade de utilização do benefício de financiamento de capital de giro porque o valor devido não foi apurado pelo autuado e não foi emitida a correspondente nota promissória ao agente credor.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do auto de infração, ficando reduzida a exigência fiscal para R\$4.332.894,99, em decorrência da redução do valor exigido no mês de abril de 2016 de R\$206.028,42 para R\$206.015,70.

Irresignado com a decisão, o sujeito passivo, por seus advogados, apresentou o Recurso Voluntário, às fls. 143 a 151-v, onde, após firmar a tempestividade, fazer em breve relato dos fatos, aduz que o presente lançamento não merece prosperar, haja vista que: *(i)* a exigência fiscal se revela totalmente insubstancial, na medida em que o contribuinte de boa-fé possui o pleno direito ao creditamento de ICMS quando é regularmente destacado em nota fiscal idônea, em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade, bem como de acordo com jurisprudência pacífica, inclusive, em grau de recurso representativo de controvérsia, submetido ao procedimento do artigo 1.036 e seguintes do CPC e SÚMULA nº 509 do STJ; e, *(ii)* o fiscal não se atentou para o fato de que o contribuinte encontra-se inserido no Programa PROAUTO, concedido pelo Estado da Bahia, o qual assegura a sistemática de tributação diferenciada, de forma que o imposto apurado em cada período seja abatido com parcela de financiamento convertida em compensação.

Pontua que a 1^a Junta julgou parcialmente procedente o lançamento, excluindo da autuação unicamente o valor do crédito do ICMS referente ao CT-e nº 925.479, baseada no errôneo entendimento, segundo o qual, apenas as operações de transporte de bens relacionados às atividades de comercialização/industrialização do estabelecimento garantiriam o direito ao creditamento oriundo dos serviços de frete, sem, contudo, analisar que ainda há neste lançamento diversas operações com produtos intermediários utilizados no seu processo produtivo.

Aponta estar diante da flagrante ilegalidade da decisão proferida, portanto, devolve a matéria a esse Conselho, confiante de que o mesmo será conhecido e integralmente provido.

Ao relacionar as críticas à decisão de 1^a Instância, sob o título VASILHAMES: BENS EMPREGADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO DO ESTABELECIMENTO AUTUADO — FRETE PRODUTIVO, reproduz trecho da decisão e afirma ser evidente que as alegações da fiscalização não são capazes de sustentar a manutenção do lançamento remanescente, porque, na autuação há diversas operações com vasilhames, os quais jamais poderiam ter o crédito de ICMS relativo ao serviço de frete glosado, uma vez que tais produtos são diretamente empregados no seu processo produtivo, classificados, como produtos intermediários.

Além disto, complementa, considera que o serviço de transporte cujo crédito foi apropriado, igualmente foi oferecido à tributação do imposto e está, sim, relacionado as operações intrinsecamente vinculadas à sua atividade operacional, não podendo ser classificada como “*frete não produtivo*”.

Explica que os vasilhames constituem importante elemento de acondicionamento de materiais produtivos, sem os quais seria impensável o desenvolvimento de qualquer operação industrial, na medida em que permitem o transporte, conservação e alocação de fluidos, óleos, graxas e outras substâncias inevitáveis à linha de produção.

Explana sobre a definição de “*produto intermediário*” contida no PARECER NORMATIVO nº 10/1975, da Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro, assim como trecho da DECISÃO NORMATIVA CAT nº 01/2001 do Estado de São Paulo, que também reconhece que os ditos produtos intermediários podem ter classificação abrangente, conforme a natureza do processo industrial.

Acrescenta que o Superior Tribunal de Justiça, igualmente reconhece “*produto intermediário*” como elemento vinculado ao processo produtivo do estabelecimento, reproduzindo Ementa do AgInt no RESP 1486991/MT, STJ, 1^a Turma, Relator Ministro Gurgel de Faria, DJ-e de 21/06/2017.

Protesta não ser correto que a fiscalização classifique o transporte de vasilhames como um serviço alheio à produção do seu estabelecimento, de modo a justificar a glosa dos créditos pelo

serviço de transporte, pois tais produtos, estão sim, inseridos no contexto produtivo, uma vez responsáveis pelo acondicionamento e transporte de fluídos indispensáveis à linha de produção, consoante se extrai dos normativos citados e jurisprudência do STJ.

Sob o título DO PLENO DIREITO AO CRÉDITO DO ICMS SOBRE O TRANSPORTE DE VASILHAMES, afirma que os vasilhames transportados, objeto da glosa dos créditos fiscais, são bens classificados como produtos intermediários, inseridos diretamente no seu processo produtivo, de modo que os correspondentes serviços de transporte, que foram tributados, também lhes conferem o direito ao crédito de ICMS, trazendo decisão do Tribunal de Justiça de Mina Gerais nesse sentido.

Refere-se ao entendimento exarado no Acórdão CONSEF nº CS nº 0101-21/02, trecho reproduzido, no qual esclarece ser cabível o aproveitamento de créditos fiscais de ICMS oriundos da aquisição de serviço de transporte de produtos vinculados ao processo produtivo do estabelecimento.

Conclui que assim, há que ser imediatamente reformada parte da decisão de primeira instância, pois, diz ter cumprido fielmente todas as determinações da legislação, uma vez que os serviços objeto do lançamento foram levadas à tributação e, em sua grande maioria, referem-se a bens utilizados no processo produtivo do estabelecimento, garantindo-lhe, portanto, o pleno direito ao creditamento do ICMS relativo à aquisição dos serviços de frete, à luz do princípio constitucional da não-cumulatividade.

Ao apresentar outras razões para o cancelamento integral da autuação, lembra que a utilização de créditos de ICMS é uma intensa fonte de inquietação para os órgãos fazendários, sempre firmes no nobre propósito de reprimir a adoção de procedimentos ilegítimos e nesse sentido assevera que de boa-fé, cumpriu todos os requisitos formais exigidos pela legislação, de modo a garantir o pleno direito ao aproveitamento dos créditos fiscais.

Explana que os artigos 28 e 29, da Lei nº 7.014/964, lhe asseguram o direito a se creditar dos valores destacados nos documentos fiscais que acobertaram as operações de transporte de mercadorias, referindo-se mais uma vez, o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, não sendo aceito qualquer restrição imposta exclusivamente por órgãos fazendários.

Transcreve lição de Roque Antonio Carrazza, acerca do princípio da não-cumulatividade, assim como de José Eduardo Soares de Melo, o teor do art. 155, § 2º, inc. I da Constituição Federal, o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, e conclui que tem o dever/direito de escriturar e lançar o imposto devido pelas entradas de mercadorias adquiridas e o de escriturá-lo nos livros fiscais próprios, para abater do imposto cobrado nas saídas das mercadorias efetuadas pelo seu próprio estabelecimento.

Deduz, do que foi transcrito, que o direito de crédito do ICMS está condicionado ao cumprimento da obrigação acessória referente ao correto destaque do imposto no documento fiscal e comprovação da efetiva realização da operação. Logo, está ciente que comprovou cabalmente a ocorrência das operações geradoras dos créditos e de sua boa-fé, garantindo-se, portanto, o pleno direito ao creditamento do ICMS.

Aborda a apuração do ICMS devido ao Estado da Bahia com base nas regras de apuração do incentivo fiscal PROAUTO/FUNDESE, afirmando não ser contribuinte sujeito ao regime normal de tributação do ICMS, portanto, a fiscalização baiana não poderia apurar o presente crédito tributário sem considerar as regras do PROAUTO/FUNDESE, do qual é beneficiária, concedido pela Lei nº 7.537/99.

Lembra que o citado programa consiste na concessão de financiamento de capital de giro, de modo que está autorizada a utilizar o montante referente ao aludido capital para compensação do ICMS devido mensalmente ao estado da Bahia, previsto em seu contrato com o estado e art. 42 do Decreto nº 14.209/2012, conforme trecho extraído do seu contrato de financiamento e do artigo mencionado.

Argui que por meio de todos os citados normativos, lhe foi concedida linha de crédito, oriunda

do FUNDESE, conversível em isenção parcial do ICMS, a ser aplicada em cada período apuração correspondente ao montante equivalente a 80% (oitenta por cento) do ICMS mensal apurado.

Complementa que em contrapartida é obrigada a efetuar, em cada período de apuração, o recolhimento mínimo, à vista, equivalente ao percentual de 20% (vinte por cento) sobre o ICMS devido, nos moldes do regime especial de tributação concedido pela Lei nº 7.537/99 e Contrato de Financiamento.

Traz a título exemplificativo a forma do cálculo do ICMS mínimo, no percentual de 20% do imposto a recolher apurado, considerando os termos específicos da sistemática de tributação do incentivo PROAUTO/FUNDESE.

Destaca que a metodologia empregada pelo autuante revela-se completamente ilegal, na medida em que se restringe à identificação do montante de créditos indevidamente glosados, convertendo-o em exigência fiscal, pois, não há a devida recomposição da escrita, para fins de emprego da sistemática incentivada do PROAUTO/FUNDESE.

Entende que o fiscal ignorou todas as disposições normativas atinentes à mecânica de financiamento, que definem o pagamento mínimo de 20% do ICMS mensal a ser recolhido ao Erário baiano, para *sponte sua*, lançar mão de metodologia ordinária de apuração do imposto, contrariando frontalmente as regras de tributação que lhe foram concedidas e que, quando muito, poderia cobrar o imposto resultante da glosa dos referidos créditos de ICMS, considerando a parcela mínima de pagamento equivalente de 20% do imposto apurado mensalmente, conforme sistemática do incentivo fiscal PROAUTO/FUNDESE.

Conclui que a exigência do crédito tributário se constitui em grave hipótese de enriquecimento ilícito do estado e acusa o Fisco de utilização do tributo como sanção a ato ilícito, o que é expressamente vedado pelo art. 3º do CTN.

Pondera, caso não se admita a legalidade dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de serviços de frete, o que se admite apenas por argumentar, que o processo deva ser convertido em diligência, a fim de que o setor responsável promova a recomposição de sua escrita fiscal, de modo a que o regime de tributação e financiamento do PROAUTO/FUNDESE seja efetivamente aplicado, como autorizado pelo art. 123, § 3º do Decreto nº 7.629/99.

Argumenta que não tendo a autoridade fiscal apresentado qualquer embasamento normativo para efetuar a cobrança do ICMS calculado pela sistemática normal de apuração do imposto, em detrimento da apuração, conforme o regramento do PROAUTO/FUNDESE, não há fundamento legal para a manutenção do crédito tributário ora lançado, devendo a autuação ser cancelada.

Requer que seja o presente Recurso Voluntário julgado inteiramente procedente, com o cancelamento integral da exigência fiscal.

Registro a presença na sessão de julgamento da advogada do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sra. Ana Carolina de Oliveira Martins – OAB/RJ nº 216.338.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a decisão de Primeira Instância, que julgou o presente Auto de Infração Procedente em Parte, exigindo o ICMS decorrente da constatação de utilização indevida de crédito fiscal, referente ao serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a processo de industrialização que resultou em operação de saída tributada.

Indefiro o pedido de diligência, tendo em vista que os elementos constantes nos autos se mostram suficientes para formação da convicção sobre o mérito da demanda, estando indicado de forma clara o objeto da autuação. Além do mais, a Recorrente poderia ter acostado aos autos algum elemento de prova que pudesse provocar a necessidade de esclarecimentos que demandassem a necessidade de análise dos autuantes ou de estranho ao feito, contudo, não o fez.

O contribuinte é inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, com a atividade econômica

de CNAE-Fiscal 2910-7/01 - Fabricação de automóveis, camionetas e utilitários e secundárias dentre outras, a de Comércio por atacado de automóveis, camionetas e utilitários novos e usados e de peças e acessórios novos para veículos automotores.

O Recurso Voluntário ora apreciado, fundamenta os argumentos em dois pilares.

O primeiro, no fato de considerar por ter agido de boa-fé, possui o pleno direito ao creditamento de ICMS quando regularmente destacado em nota fiscal idônea, em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade e por entender que a glosa de créditos decorrentes de “...diversas operações com vasilhames, os quais jamais poderiam ter o crédito de ICMS relativo ao serviço de frete glosado, haja vista que tais produtos são diretamente empregados no processo produtivo do estabelecimento autuado, classificados, na realidade, como produtos intermediários”, e ainda que “...é inconteste que o serviço de transporte cujo crédito foi apropriado igualmente foi oferecido à tributação do imposto (...) o serviço de transporte tributado cujo crédito não é admitido pela fiscalização baiana está, sim, relacionado a operações intrinsecamente vinculadas à atividade operacional do estabelecimento autuado, não podendo ser classificada como frete não produtivo”.

Invoca jurisprudência sobre a matéria e traz em seu socorro a SÚMULA nº 509 do STJ, sobre o fato de ter agido de boa-fé.

O segundo, por ser habilitado no Programa PROAUTO, o qual lhe assegura a sistemática de tributação diferenciada, onde o imposto apurado em cada período seja abatido com a parcela de financiamento convertida em compensação, condição que diz não ter sido considerada pelo fiscal, tampouco pelos julgadores da 1ª JJF, o que motivou o pedido de diligência com o objetivo de refazimento do levantamento, com base na recomposição de sua escrita fiscal, de modo que o regime de tributação e financiamento do PROAUTO/FUNDESE seja aplicado, como autorizado pelo art. 123 § 3º do Decreto nº 7.629/99.

Para encaminhar o deslinde da lide, faz-se necessário expor a específica legislação que interessa ao caso. Nesse sentido, os dispositivos da Lei Complementar nº 87/96 se mostram relevantes:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

§ 3º É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior. (...)

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado.

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

O art. 19, acima transcrito, reproduz o celebrado princípio da não-cumulatividade, que dentre outros, rege o ICMS, que na Constituição Federal está insculpido no art. 155 § 2º inc. I, determinando que o imposto que for devido em cada operação será compensado com o montante cobrado nas operações anteriores, que segue reproduzido na Lei nº 7.014/96, no art. 28.

Também por autorização contida no art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “c” da Constituição Federal, a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 20, disciplina o sistema de compensação dos créditos do ICMS, sendo que o art. 33, inc. I da mesma lei, com redação pela Lei Complementar nº 171, de 2019, assim determina:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033;

Estas regras visam exatamente promover o equilíbrio na sistemática de créditos e débitos do ICMS. Isto porque, sendo o ICMS um imposto de natureza mercantil, deve incidir apenas sobre operações que possuam esta natureza, o que faz com que as saídas que não se relacionem diretamente com o objeto social do contribuinte, ou seja, aqueles referentes a operações sem intuito comercial, mais precisamente aquelas não ligadas à sua atividade, não estejam sujeitas à incidência do ICMS, em consonância com o conceito de contribuinte contido no art. 4º da citada lei.

Portanto, não há razão para que as entradas também não vinculadas à atividade do estabelecimento, quais sejam, aquelas que não possuem um caráter mercantil e comercial para o adquirente, gerarem créditos do imposto, assim como as operações de entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas.

Esta regra se aplica às entradas referentes a todos os tipos de mercadorias, notadamente aquelas destinadas ao uso ou consumo e ao ativo permanente do contribuinte, excluindo a entrada de insumos, uma vez que se pressupõem uma vinculação com a cadeia produtiva do contribuinte.

Do exame do demonstrativo analítico, fls. 10 a 12, em recorte e gravado em arquivo eletrônico, integralmente no CD, fl. 74, constato que foram arroladas as operações com o CÓDIGO FISCAL DE OPERAÇÕES E DE PRESTAÇÕES - CFOP's, conforme tabela a seguir:

Operações Arroladas no Levantamento por CFOP		Quantidades	
Código	Descrição	Absoluta	Percentual
2.000	ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE OUTROS ESTADOS	819	5,50%
2.551	Compra de bem para o ativo imobilizado	1	0,01%
2.552	Transferência de bem do ativo imobilizado	620	4,17%
2.556	Compra de material para uso ou consumo	39	0,26%
2.557	Transferência de material para uso ou consumo	59	0,40%
2.916	Retorno de mercadoria ou bem remetido para conserto ou reparo	19	0,13%
2.949	Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado	81	0,54%
3.000	ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DO EXTERIOR	107	0,72%
3.556	Compra de material para uso ou consumo	107	0,72%
6.000	SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA OUTROS ESTADOS.	13.957	93,78%
6.552	Transferência de bem do ativo imobilizado	566	3,80%
6.554	Remessa de bem do ativo imobilizado para uso fora do estabelecimento	318	2,14%
6.557	Transferência de material de uso ou consumo	44	0,30%
6.915	Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo	38	0,26%
6.920	Remessa de vasilhame ou sacaria	384	2,58%
6.921	Devolução de vasilhame ou sacaria	12.480	83,85%
6.949	Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado	127	0,85%
Total		14.883	100,00%

Em relação às entradas de mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, somente aquelas correspondentes aos bens vinculados à cadeia produtiva do contribuinte geram direito ao crédito fiscal. Contudo, deve-se considerar a regra prevista no § 5º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, reproduzidas linhas acima, ou seja, a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento.

Quanto às operações referentes a entrada de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, o contribuinte tem direito ao crédito somente a partir de janeiro de 2033, conforme disposto no art. 33, inc. I da multicitada lei complementar acima reproduzida.

Portanto, todas as operações, arroladas no levantamento se conformam com as regras excludentes do uso de crédito fiscal do ICMS, uma vez que todas estão relacionadas a mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, além de outras, como remessa e retorno de mercadoria ou bem remetido para conserto ou reparo e devolução de vasilhame ou sacaria.

Como restou demonstrado na tabela acima reproduzida, a maior parte das operações pautadas na autuação, 93,78%, refere-se a operações de devolução de vasilhame ou sacaria – CFOP 6.921, que até prova em contrário, não pode gerar crédito fiscal decorrente do serviço de frete para o remetente, no caso, a autuada, vez que não foram trazidos aos autos comprovação ou razão que possa justificar entendimento contrário.

Especificamente sobre estas operações, ressalto que são isentas do ICMS, consoante art. 265 inc. XXX alíneas “a” e “b” do RICMS/2012:

Art. 265. São isentas do ICMS: (...)

XXX – as saídas de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria (Conv. ICMS 88/91):

- a) quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicionarem, e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular;*
- b) em retorno ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular ou a depósito em seu nome, devendo o trânsito ser acobertado por via adicional da nota fiscal relativa à operação de que trata a alínea “a” deste inciso;*

Portanto, tratando-se de operações contempladas com isenção do ICMS, não é admitido o aproveitamento do crédito fiscal decorrente da prestação do serviço de transporte a elas vinculadas, como procedeu o contribuinte.

A recorrente, sobre tais operações, justifica ser devida a manutenção do crédito fiscal decorrente do serviço de transporte, alegando que os vasilhames são “...*são diretamente empregados no processo produtivo do estabelecimento autuado, classificados, na realidade, como produtos intermediários*”.

E avança na argumentação, aduzindo que os “...*vasilhames constituem importante elemento de acondicionamento de materiais produtivos, sem os quais seria impensável o desenvolvimento de qualquer operação industrial, na medida em que permitem o transporte, conservação e alocação de fluidos, óleos, graxas e outras substâncias inexoráveis à linha de produção*”.

Tem-se portanto uma questão a ser esclarecida: se os vasilhames seriam ou não considerados insumos, e mais, se os vasilhames servem de acondicionamento de outros insumos ou não, esclarecimento que poderia justificar o uso do crédito fiscal decorrente dos transportes destes vasilhames.

Não é uma questão simples, uma vez que tem gerado discussões acaloradas neste CONSEF, alimentadas por pontos de vista que muitas vezes, por coerentes justificativas, não podem simplesmente serem descartados sem sólidas razões para tal.

Contudo, há algum tempo o entendimento pacífico neste CONSEF, consolidado por reiteradas decisões em segunda instância, é de que para uma determinada mercadoria ser definida como produto intermediário (insumos e matéria prima), gerando o direito ao crédito fiscal, exige-se que, ou integre o produto final como elemento indispensável à sua composição, ou não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída a cada processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo.

Considera-se material de uso ou consumo do próprio estabelecimento, as mercadorias que não forem destinadas à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação de serviço, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessária à sua produção, composição ou prestação, as quais são consumidas ao longo de vários processos produtivos, o que as caracteriza como material de

consumo, e nesta condição, o crédito fiscal somente será admitido a partir de 2033, consoante art. 33 inc. I da Lei Complementar nº 87/96, reproduzido linhas acima.

Por pertinente e esclarecedor, trago a lume trecho do voto de lavra do i. e saudoso julgador José Raimundo Conceição, acolhido por unanimidade, parte do Acórdão JJF nº 0026-01/14:

"Em julgados mais recentes a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 235.324/SP - DJ de 13/03/2000) decide que 'a aquisição de produtos que, apesar de integrarem o processo de industrialização, nele não são completamente consumidos e nem integram o produto final, não gera direito ao crédito do ICMS, posto que ocorre quanto a estes produtos apenas um desgaste, e a necessidade de sua substituição periódica é inerente à atividade industrial'. No mesmo sentido, a Segunda Turma do STJ, Recurso Especial nº 882.807/SP (DJU de 19/05/2009), confirmando-se a orientação jurisprudencial de que o regime de apuração do ICMS admite os produtos qualificados como intermediários, porquanto partícipes do processo de produção e não necessariamente agregados ao produto fabricado.

Em apertada síntese, pode-se concluir, a partir do entendimento jurisprudencial, que a apropriação de créditos de ICMS, relacionados aos denominados produtos intermediários, poderá ser realizada desde que os respectivos produtos adquiridos atendam aos seguintes critérios: a) sejam produtos essenciais ao processo de fabricação; a essencialidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o respectivo processo industrial; se a falta deste produto implicar a descontinuidade do processo fabril, então o produto é considerado essencial; b) sejam produtos específicos ao produto fabricado; a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o produto fabricado; se o produto fabricado somente se obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico; c) sejam produtos empregados no processo de fabricação de determinado produto, mas não na condição de partes e peças de máquinas e equipamentos, haja vista que, em relação a estes, o entendimento jurisprudencial é o de que não se dá o consumo no processo de fabricação, mas apenas o desgaste própria da atividade fabril."

No caso em análise e diante do entendimento externado, os produtos cujos créditos referentes ao respectivo transporte foram glosados, identificados como vasilhames utilizados no transporte, conservação e alocação de fluidos, óleos, graxas e outras substâncias inexoráveis à linha de produção, ou mesmo destes produtos, não integram o produto final fabricado pelo estabelecimento, são classificados como de uso e consumo, haja vista que são utilizados em fases anterior ou posterior ao processo fabril.

Assim, os produtos intermediários são utilizados na linha de produção e não em linhas marginais, complementares ou independentes, devendo ser essenciais e indispensáveis para se obter o produto final e consumidos a cada etapa produtiva, exaurindo-se imediata, gradativa e progressivamente no processo de industrialização, o que não se aplica aos vasilhames utilizados no transporte, conservação e alocação de fluidos, óleos, graxas e outras substâncias inexoráveis à linha de produção.

Destarte, por todo o exposto, refuto o argumento da defesa.

Resta destacar, que não merece acatamento o argumento defensivo de que para apropriação de créditos fiscais de ICMS, basta que haja destaque do imposto em documentos fiscais dos serviços de transporte relativos a saídas realizadas, e ter agido de boa-fé, uma vez que não se aventou a possibilidade de o contribuinte ter atuado de má-fé. Dessa forma, não cabe em seu socorro a Recorrente evocar a aplicação da SÚMULA nº 509 do STJ que assim é enunciada: *"É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda".*

Por fim, cabe analisar se o argumento recursal de que sendo a autuada habilitada no Programa PROAUTO/FUNDESE, o qual assegura a sistemática de tributação diferenciada, onde o imposto apurado em cada período é abatido com parcela de financiamento convertida em compensação, foi desconsiderado pelos autuantes e pelo julgamento.

O Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia – PROAUTO, instituído pela Lei nº 7.537/99, vinculado ao Fundo de Desenvolvimento Social e Econômico – FUNDESE, foi instituído para estimular a implantação e o desenvolvimento de empreendimentos industriais desse setor, de relevante interesse para a economia baiana.

Sendo a autuada beneficiária do programa, não vislumbro conflito entre a forma de apuração da presente exação e o tratamento tributário que lhe foi dispensado, uma vez que a utilização

indevida de crédito fiscal aqui apontada, reduziu no mesmo montante o saldo devedor a recolher, que deveria ter sido apurado.

Note-se que o benefício da autuada consistia na apropriação, como crédito fiscal, do valor a título de financiamento de capital de giro, limitado a um percentual do saldo devedor apurado em cada mês. Dentre os critérios e condições para fruição do financiamento de capital de giro, estabelecidos no art. 5º inc. V da Lei nº 7.537/99, prevê: “V - a empresa beneficiada obrigar-se-á a emitir títulos de crédito em favor do gestor financeiro do FUNDESE, no valor de cada parcela liberada”.

Ademais o art. 4º do Decreto nº 14.209/2012, assim dispõe:

Art. 4º O contribuinte do ICMS, autorizado mediante regime especial, poderá utilizar valor correspondente a financiamento de capital de giro previsto em lei para compensação do valor do ICMS a recolher.

Parágrafo único. A compensação prevista no caput dependerá da emissão pelo contribuinte da correspondente nota promissória em favor do agente credor e será estornada caso o contribuinte não proceda a sua quitação.

Portanto, a utilização de créditos fiscais indevidos resultou em redução do saldo devedor do imposto a recolher, sendo esse valor exigido no presente Auto de Infração, o qual não poderá ser reduzido com base no lançamento de crédito fiscal a que teria direito para fruição do financiamento de capital de giro, estabelecido na Lei nº 7.537/99.

Friso que tal impedimento reside no fato de que a apropriação do crédito fiscal dependia da emissão da correspondente nota promissória ao agente credor no valor do crédito fiscal, decorrente da consequente apuração do valor devido na escrita fiscal.

A exigência do ICMS não apurado à época da ocorrência dos fatos geradores, e agora exigido mediante lançamento de ofício, afasta a possibilidade de utilização do benefício de financiamento de capital de giro, porque o valor devido não foi apurado pelo autuado e não foi emitida a correspondente nota promissória ao agente credor.

Do exposto, meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo-se a decisão de Primeira Instância.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 281082.0008/20-5, lavrado contra **FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 4.332.894,99, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42 VII “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de novembro de 2021.

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS