

A. I. Nº - 281082.0006/21-0  
AUTUADO - FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA  
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO M. CRISOSTOMO, MARCILIO JOSE A. DOS SANTOS,  
FRANCISCO DE ASSIS B. B. CARVALHO, JOSE MACEDO DE AGUIAR,  
WAGNER RUY DE O. MASCARENHAS e ALEXANDRE ALCANTARA DA SILVA  
ORIGEM - DAT METRO/IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 28/12/2021

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0211-01/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FRETE NÃO VINCULADO À INDUSTRIALIZAÇÃO. O autuado utilizou como crédito fiscal valor do imposto destacado em documentos fiscais emitidos por transportadoras nas remessas de bens que não estavam relacionados diretamente com a sua atividade comercial ou industrial. Impossibilidade de aplicação do benefício de utilização de crédito fiscal a título de financiamento do capital de giro em razão do valor não ter sido apurado pelo autuado e não ter sido emitida a necessária nota promissória ao agente credor. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em referência, lavrado em 12/07/2021, cuida de exigência de imposto no valor histórico de R\$24.978.911,99, mais multa de 60%, em face da seguinte acusação:

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.

*“Trata-se da aquisição de serviços de transporte interestadual vinculadas a operações não alcançadas pela incidência do imposto em saídas subsequentes, operações alheias à atividade do estabelecimento e outras operações cujo crédito ICMS é vedado, conforme relatórios analíticos e sintéticos nomeados Demonstrativo Crédito Indevido Ref. A Aquisição de Serviços de Transportes Tributados Vinculados a Operações Sem Direito ao Creditamento do Imposto, anexo do PAF”.*

Refere-se aos meses de janeiro a dezembro de 2017; janeiro a dezembro de 2018; janeiro a dezembro de 2019; e janeiro a novembro de 2020.

Enquadramento legal: art. 29, §4º, I, da Lei nº 7.014/96 C/C art. 310, I, “a”, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/12. Multa aplicada: art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 13/07/2021 (DTE à fl. 16), e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 10/09/2021, peça processual que se encontra anexada às fls. 56 a 69. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seus advogados, os quais possuem os devidos poderes, conforme instrumentos de substabelecimento e procuração constantes nos Autos às fls. 77/78 e 81/83.

A Impugnante inicia sua peça defensiva abordando a tempestividade da mesma, além de ressaltar que efetuou o pagamento integral do crédito tributário correspondente às operações de transporte de veículos de frota, extinguindo-o nos termos do artigo 156, I, do CTN.

Em seguida faz uma breve síntese da acusação fiscal, destacando o que irá demonstrar no decorrer de sua peça defensiva.

Em preliminar, argui a nulidade material da autuação, argumentando erro na apuração do crédito tributário ora exigido.

Assevera que o procedimento que originou a lavratura do auto de infração em questão é nulo, pois não foi feita a necessária recomposição da escrita contábil do estabelecimento autuado, a fim de retratar a nova situação fiscal decorrente do aditivo contratual firmado com o Estado da Bahia, para o pagamento de R\$2.149.982.767,46, relacionado ao montante do crédito presumido utilizado durante o período de vigência do regime de tributação diferenciado PROAUTO/FUNDESE.

Esclarece que uma das medidas visando ao fomento no setor de automóveis consistia na concessão de financiamento de capital de giro, de modo que a ora Impugnante estava autorizada a utilizar o montante referente ao aludido capital para compensação do ICMS devido mensalmente ao Estado da Bahia, conforme previsto em seu Contrato com o Estado, firmado em 29/12/2014, e no artigo 4º do Decreto 14.209/2012.

Acrescenta que por meio de todos os aludidos normativos, foi concedida linha de crédito à Impugnante, oriunda do FUNDESE, conversível em isenção parcial do ICMS, a ser aplicada em cada período de apuração, correspondente ao montante equivalente a 80% (oitenta por cento) do ICMS mensal apurado, o qual era lançado na escrita fiscal do estabelecimento autuado na forma de crédito presumido.

Diz que em contrapartida ao regime financeiro-tributário acima, a Impugnante era 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.

Assinala que em maio de 2021, a ora Impugnante e o Estado do Bahia firmaram o “PRIMEIRO TERMO ADITIVO AO CONTRATO DE DESENVOLVIMENTO DE EMPREENDIMENTO INDUSTRIAL E OUTRAS AVENÇAS”, a fim de pactuar a liquidação antecipada relativa ao crédito presumido acumulado do estabelecimento autuado, em decorrência do referido contrato de financiamento, haja vista a comunicação de encerramento das atividades fabris neste Estado da Bahia. (doc. 02)

Dessa forma, aduz que em cumprimento à Cláusula Primeira do aditivo firmado em 27 de maio de 2021, efetuou o pagamento no montante de R\$2.149.982.767,46, atualizados monetariamente, para fins de liquidação de todo o crédito presumido acumulado, relativo ao financiamento de capital de giro, concedido durante a vigência do regime especial de tributação PROAUTO/FUNDESE.

Neste contexto, entende que a presente autuação está centrada no suposto creditamento indevido do ICMS, em relação a operações não vinculadas à atividade produtiva do estabelecimento autuado.

Entretanto, considera que a metodologia empregada pelo Autuante se revela ilegal, na medida em que não há a devida recomposição da escrita fiscal do estabelecimento autuado, para fins de contabilização do montante de R\$2.149.982.767,46 liquidado antecipadamente pela ora Impugnante, referente ao crédito presumido acumulado de ICMS, inserido na sistemática incentivada do PROAUTO/FUNDESE.

Ou seja, reclama que a Autoridade Lançadora ignora por completo o pagamento acima mencionado, bem como todas as disposições normativas do Termo Aditivo ora em regência, que considera ter definido uma nova situação jurídica e fiscal ao estabelecimento autuado.

Entende que a partir do momento em que a ora Impugnante antecipou o pagamento de todo o crédito presumido de ICMS, relacionado à sistemática do PROAUTO/FUNDESE, estes créditos fiscais lançados na apuração do estabelecimento autuado, até o mês de maio de 2021, deixaram de existir.

Assim, argumenta que o aludido pagamento efetuado modificou a realidade fiscal do estabelecimento ora autuado, podendo existir eventualmente, por exemplo, saldo credor

acumulado, entre outros inúmeros reflexos fiscais ao fato ora autuado, que não foram devidamente levadas a efeito pela Fiscalização no momento da lavratura do presente auto de infração.

Cita o artigo 142 do Código Tributário Nacional, e ratifica o pleito pela nulidade da autuação, pontuando que o presente lançamento se refere a fatos geradores relativos ao período de janeiro de 2017 a novembro de 2020, e que a quantificação de eventuais tributos que supostamente não foram pagos, em virtude da glosa de créditos em comento, deveria ter sido apurada com base na nova realidade jurídico-fiscal do estabelecimento autuado, em respeito às obrigações assumidas entre a Impugnante e o Estado da Bahia.

No mérito, afirma que os vasilhames, objeto das operações cujo creditamento de ICMS relativo ao frete foi glosado, são produtos intermediários empregados diretamente no processo produtivo do estabelecimento autuado, o que garante também o aproveitamento dos créditos fiscais do aludido imposto oriundos da aquisição dos serviços de transporte destes itens.

Frisa ser inconteste que o serviço de transporte, cujo crédito foi apropriado, igualmente foi oferecido à tributação do imposto, pois o serviço de transporte tributado está relacionado a operações intrinsecamente vinculadas à atividade operacional do estabelecimento autuado.

Argumenta 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.

Visando amparar tal entendimento, traz a colação Parecer Normativo nº 10/1975, prolatado pela Secretaria de Estado da Fazenda do Rio de Janeiro; Decisão Normativa CAT nº 01/2001, da SEFAZ do Estado de São Paulo, além de Decisão do STJ, todos em matérias envolvendo a definição e classificação de “produto intermediário”.

Por outro lado, sob o entendimento de que restou demonstrado que os vasilhames transportados são bens classificados como produtos intermediários, inseridos diretamente no processo produtivo do estabelecimento autuado, considera que os serviços contratados para transporte de tais produtos, os quais foram devidamente tributados, também conferem o direito ao crédito de ICMS.

Com o intuito de sustentar a tese acima exposta, transcreve trecho do voto da Desembargadora Sandra Fonseca, do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, bem como parte da decisão desse CONSEF no Acórdão CS Nº 0101-21/02, o 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.

Enfatiza que todas as operações de transporte de produtos intermediários listadas no presente lançamento foram submetidas à tributação do ICMS, pelo que considera garantido o pleno aproveitamento dos créditos fiscais do referido imposto.

Ao final, requer seja o Auto de Infração julgado inteiramente insubsistente, com o cancelamento integral da exigência fiscal.

Os autuantes prestam informação fiscal, às fls. 108 a 114, inicialmente esclarecendo, em relação ao pagamento efetuado em maio de 2021, com base no Termo Aditivo ao Contrato de Desenvolvimento de Empreendimento Industrial e Outras Avenças, que a expressão “legislação tributária” definida no sistema tributário nacional, compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (art. 96 CTN).

Acrescentam que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, definido em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Frisam que ocorrendo o fato gerador nasce a obrigação do contribuinte de efetuar o pagamento

do tributo que se extingue juntamente com o crédito dela decorrente, em seguida transcrevem o art. 109 do CTN.

No que tange a alegação da Defendente que o acordo de financiamento firmado com o Estado da Bahia, teria o condão de alterar a natureza jurídica tributária, asseveram que analisando trechos do Código Tributário Nacional alhures, fica evidente que os acordos entre pessoas jurídicas, públicas ou não, não tem o direito de alterar a interpretação tributária, muito menos a ocorrência do fato gerador.

Isto posto, consideram que o pagamento do financiamento antecipadamente efetuado pela Impugnante, não tem natureza tributária e não pode ser levado em consideração na apuração do ICMS da ora Defendente.

Acrescentam que no mesmo sentido, o benefício fiscal do PROAUTO/FUNDESE, também não pode ser utilizado, haja vista que inexiste previsão legal para utilização do benefício fiscal em comento em imposto devido, apurado através de auditoria fiscal contábil, resultante de lançamento de ofício realizada pelo sujeito ativo.

Aduzem ser impossível a aplicação do benefício de utilização de crédito fiscal a título de financiamento do capital de giro em razão do valor não ter sido apurado pelo autuado e não ter sido emitida a necessária nota promissória ao agente credor.

Em relação as razões de mérito, registram que a autuação tem fundamento em documentos fiscais idôneos, de prestações de serviço de transportes vinculados a operações de saídas ou entradas não tributadas pelo ICMS ou cuja tributação não enseja o direito ao crédito fiscal por disposição legal.

Neste sentido, enfatizam que a legislação do ICMS do Estado da Bahia disciplina que é vedado a utilização do crédito fiscal do ICMS em tela, com fulcro no art. 29, § 4º, inciso I, da Lei 7.014/96, que trazem a colação:

*Art. 29.*

*§ 4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a elle feita.*

*I - para integração ou consumo em processo de industrialização, produção rural, extração ou geração, quando a operação de que decorrer a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto em se tratando de saída para o exterior;*

Assinalam que a apropriação de créditos fiscais pelo contribuinte restringe-se àqueles vinculados às operações ou prestações subsequentes tributadas pelo imposto. Explicam que 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, mencionam que 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.

Destacam que no caso específico, a Autuada se creditou do serviço de transportes, indevidamente, vinculados a operações não tributadas, como por exemplo remessa de vasilhame ou sacaria, CFOP 6920, mercadorias que apesar de tributada não dão direito ao crédito como: compra material para uso ou consumo, CFOP 2556 e 3556, dentre outras, conforme tabela que apresentam à fl. 113, onde especificam todas as operações autuadas, constantes na fl. 11 e em meio magnético à fl. 47.

Ressaltam que no julgamento do AI 281082.0008/20-5, sobre idêntica matéria ao do lançamento em apreço, referente ao exercício de 2016, a 1ªJJF foi uníssona pela manutenção da autuação.

Ao final, rogam pela procedência total do Auto de Infração em apreço.

## VOTO

Preliminarmente o autuado arguiu a nulidade da autuação, argumentando erro na apuração do crédito tributário ora exigido.

Alegou que celebrou com o Estado da Bahia Termo Aditivo ao Contrato de Desenvolvimento de Empreendimento Industrial e Outras Avenças, a fim de pactuar a liquidação antecipada relativa ao crédito presumido de financiamento.

Neste contexto, frisou que efetuou o pagamento de R\$2.149.982.767,46 para fins de liquidação de todo o crédito presumido acumulado, alterando sua conta corrente fiscal.

Dessa forma, entende que os autuantes deveriam recompor a escrita fiscal do estabelecimento autuado para refletir o pagamento efetuado da liquidação antecipada do crédito presumido, devendo, inclusive, ter observado as regras do incentivo fiscal do PROAUTO/FUNDESE.

Entretanto, conforme, inclusive já decidido por esta JJF em outro processo similar do mesmo contribuinte, cujo voto do i. Relator Olegário Miguez Gonzalez concordamos, 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.

No mérito, o presente processo imputa ao autuado a falta de recolhimento de ICMS decorrente da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, 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.

O autuado alegou que os créditos glosados se referem a bens empregados diretamente no processo produtivo, em especial os vasilhames de acondicionamento, fazendo jus ao crédito do ICMS relativo ao serviço de transportes.

Contudo, os vasilhames não ensejam o direito ao crédito fiscal, pois não participam do processo de fabricação como elementos integrantes do produto final e não são indispensáveis à sua composição. Caracterizam-se, portanto, como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, sendo vedada a utilização de crédito fiscal de ICMS

Destaco também que não procede a argumentação do autuado 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. 47).

Os autuantes também anexaram às fls. 14 a 45 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. As referidas mercadorias estão elencadas por CFOP à fl. 11, a exemplo de remessa, retorno e devolução de vasilhame ou sacaria; de compra e transferência de materiais de uso ou consumo, dentre outros.

A não apropriação de ICMS destacados em conhecimentos de transporte relativos as operações acima mencionadas 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.

Ressalto que 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.

Assim, de acordo com o que dispõe o art. 29, § 4º, inciso I, da Lei 7.014/96, é vedado o crédito fiscal de serviço de transportes vinculados a operações que não ensejam o crédito fiscal do ICMS, seja por serem isentas ou não tributadas, seja por se tratarem de operações que apesar de tributada não dão de direito ao crédito fiscal do ICMS por disposição legal.

De tudo exposto, Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281082.0006/21-0, lavrado contra **FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$24.978.911,99**, 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, 10 de dezembro de 2021.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÉA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR