

**A. I. Nº** - 281082.0005/21-4  
**AUTUADO** - FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.  
**AUTUANTES** - MARCO ANTÔNIO MOURA CRISÓSTOMO, JOSÉ MACEDO AGUIAR, MARCÍLIO JOSÉ AMORIM DOS SANTOS, WÁGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS, FRANCISCO DE ASSIS BELITARDO BARBOZA e ALEXANDRE ALCÂNTARA DA SILVA  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** – INTERNET 05/01/2022

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0246-02/21-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 em operações de remessas de bens de terceiros não 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 o título de crédito correspondente ao agente credor. Infração subsistente. Auto. Rejeitada a nulidade suscitada. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 31/03/2021, exige ICMS, acusando o cometimento da seguinte infração:

Infração 01 – 001.002.030: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviços de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadoria(s) com saída(s) subsequente(s) tributadas. Valor: R\$53.689.803,97. Período: Janeiro 2017 a Dezembro 2020. Enquadramento legal: Art. 29, § 4º, II da Lei 7014/96. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei 7.014/96.

O sujeito passivo apresenta defesa às fls. 50-66. Após sintetizar os fatos, de logo destaca que o procedimento que originou o AI é nulo, pois não se fez a “recomposição da escrita contábil do estabelecimento autuado”, a fim de retratar a nova situação fiscal decorrente do aditivo contratual firmado com a Bahia para 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, conforme Termo Aditivo, de 27 de maio de 2021 apresentado junto à Impugnação.

Ademais, esclarece aos julgadores que a operação retratada no lançamento encontra subsidio na legislação nacional do ICMS, notadamente, na alínea “a” do inciso VII do art. 19, do Conv. S/N de 1970, pois se trata de típica remessa a destinatário não contribuinte do ICMS (locadoras de automóveis – adquirentes jurídicas dos veículos), com entrega em estabelecimento diverso do destinatário indicado no documento fiscal de saída, mas pertencentes às mesmas pessoas jurídicas.

Aduz que em complemento, o CT-e emitido pelo transportador contratado pela Impugnante retrata fielmente o fluxo de remessa dos veículos ao estabelecimento da adquirente onde a entrega efetivamente ocorreu, com a relação nominal dos chassis envolvidos nas saídas, de modo a conferir total transparência à operação e não gerar embaraço à atividade fiscal, para não haver

“dúvidas de que os serviços de transporte legalmente suportados pela Impugnante são garantidores dos créditos de ICMS, tendo em vista que os mesmos estão intrinsecamente vinculados às saídas tributadas de veículos de seu estabelecimento, sob a mecânica do faturamento direto a consumidor final; a d. Fiscalização é que não soube efetuar a correta leitura destas remessas, que estão amparadas pela legislação”.

No item “III – DA PRELIMINAR – a) Da nulidade material da autuação em virtude do erro detectado na apuração do crédito tributário ora exigido”, destaca a ausência de “recomposição da escrita fiscal do estabelecimento autuado”, a fim de refletir a sua nova realidade fiscal/contábil, após o pagamento de R\$2.149.982.767,46, relacionado à liquidação antecipada dos títulos de créditos concedidos no contrato de financiamento firmado em 2014 com a Bahia, para fins de adesão aos incentivos fiscais do PROAUTO/FUNDESE (doc. 02, fls. 93-98), em que uma das medidas visando ao fomento no setor de automóveis consistia na concessão de financiamento de capital de giro, autorizando a Impugnante a utilizar o montante referente ao aludido capital para compensação do ICMS devido mensalmente à Bahia, conforme previsto em seu contrato com a Bahia, firmado em 29/11/2014, e no art. 4º do Dec. 14.209/2012, copiado.

Fala que via normativos citados, lhe foi concedida linha de crédito, oriunda do FUNDESE, conversível em isenção parcial do ICMS, a ser aplicada em cada período de apuração, correspondente ao montante equivalente a 80% do ICMS mensal apurado, o qual era lançado na escrita fiscal na forma de crédito presumido, quando, em contrapartida era obrigada a recolher à vista os 20% do ICMS restante devido, nos moldes do **regime especial de tributação concedido pela Lei 7.537/99** e Contrato de Financiamento.

Ocorre que em maio de 2021, a Impugnante e o estado da 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 em decorrência do referido contrato de financiamento, haja vista a comunicação de encerramento das atividades fabris na Bahia (do. 02, fls. 94-98).

Diz que em cumprimento à Clausula Primeira do citado Aditivo (copiada), pagou R\$2.149.982.767,46, atualizados monetariamente, liquidando todo o crédito presumido acumulado em função do regime especial de tributação PROAUTO/FUNDESE e que a presente autuação está centrada no suposto creditamento indevido do ICMS, em relação a operações que não teriam relação jurídica com saídas tributadas realizadas pelo estabelecimento autuado.

Aduz que a metodologia empregada pelo fisco se revela ilegal, na medida em que não há a recomposição da escrita fiscal do estabelecimento autuado, para fins de contabilização do montante de R\$2.149.982.767,46, antecipadamente liquidado. Ou seja, as autoridades fiscais ignoram o pagamento mencionado, bem como as disposições normativas do Termo Aditivo, que “certamente definiram uma nova situação jurídica e fiscal ao estabelecimento autuado, para, *sponte sua*, lançarem mão de metodologia de apuração do imposto ainda baseada na regra de tributação especial concedida à Impugnante quando beneficiária do PROAUTO/FUNDESE, de modo que alega ser evidente que, a partir do momento em que a Impugnante antecipou o pagamento de todo o crédito presumido de ICMS, relacionado à sistemática do PROAUTO/FUNDESE, os créditos objeto da autuação deixaram de existir.

Assim, afirma ser fato que o aludido pagamento feito pela Impugnante modificou a sua realidade fiscal, podendo existir, eventualmente, por exemplo, saldo credor acumulado, entre outros inúmeros reflexos fiscais ao fato ora autuado, que não foram devidamente levados a efeito pela fiscalização no momento da lavratura do AI, de modo que o lançamento deveria retratar a atual realidade fiscal da Impugnante, à luz do art. 142 do CTN (reproduzido), sob pena de nulidade por vício material.

Concluindo o ponto, diz que não se tendo efetuado a recomposição da “escrita fiscal”, de modo a refletir o pagamento efetuado pela Impugnante, para o fim de liquidação antecipada do crédito presumido acumulado via PROAUTO/FUNDESE, nem ter apresentado embasamento normativo

para a presente exação, como se ainda fosse beneficiária da sistemática de apuração do PROAUTO/FUNDESE, entende restar prejudicado o embasamento legal e a liquidez do AI, devendo ele ser declarado nulo.

No item “IV – DAS RAZÕES PARA CANCELAMENTO DA AUTUAÇÃO – a) Operações de transporte vinculadas às vendas diretas realizadas pela Impugnante – entrega em estabelecimento diverso do destinatário”, afirma que as Autoridades Fiscais autuantes descrevem situação jurídica não verificada na operação realizada entre a Impugnante; a adquirente dos veículos (locadora de automóveis) e a empresa transportadora, porque a venda foi feita “a preço CIF” – o transporte correu por conta de transportadora contratada pela Impugnante -, porém, não teve a respectiva entrega das mercadorias efetuada no adquirente jurídico indicado na nota fiscal, tampouco as mercadorias foram “reencaminhadas” a destinatários diversos. O transporte foi um só; os destinatários alegadamente diversos são, na verdade, outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica da adquirente (não contribuintes do ICMS), mas situados em locais diversos daquele onde estabelecida a adquirente.

Afirma que a hipótese legal em jogo é de típica entrega de mercadoria a estabelecimento situado em local diverso do destinatário jurídico indicado na NF, sendo, ambos, pessoas jurídicas não contribuintes do ICMS, no caso, estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica, conforme ilustração que apresenta, em que o transporte considerado como alheio às saídas tributadas tem como objeto aos mesmos chassis daquelas operações, sob a mecânica do Conv. ICMS 51/00, algo que se pode aferir verificando o CT-e 000.452.924 de 13/10/2015, exemplo que cola no texto da Impugnação, não sendo “*crível se admitir que os veículos supostamente remetidos ao Estado de Minas Gerais, onde situado o adquirente jurídico (destinatário na NF), tenham retornado ao Estado da Bahia para posterior remessa aos destinatários de fato, que são estabelecimentos não contribuintes e pertencentes à mesma pessoa jurídica do adquirente originário*”.

Fala que a celeuma deriva da não compreensão, ou relutância à compreensão, de que, juridicamente, a entrega em local diverso do destinatário jurídico indicado na NF de saída não desnatura a venda original, quanto mais se os estabelecimentos não são contribuintes de ICMS, e, ainda, da mesma pessoa jurídica e que nesta hipótese não há risco de descaminho das mercadorias ou de recolhimento a menos do imposto, considerando que, pelos termos do inciso II do § 1º da Cláusula Segunda do Conv. ICMS 51/00, não há diferença de tributação origem/destino em se tratando de saída para Minas Gerais com entrega em outra UF. Logo, diz, vedar a vinculação do transporte das mercadorias às saídas retratadas nas NFs é fechar os olhos para a realidade material da operação, fazendo-a tratar de remessa alheia e posterior a uma entrega dos veículos no estabelecimento adquirente que na verdade, não ocorre pela via física, pois a rota do transporte não considera o adquirente jurídico, somando-se a isto, o fato de o adquirente jurídico ter emitido documento denominado “Carta Fisco” – que não estava obrigado a emitir por ser um prestador de serviço sujeito ao ISSQN -, retratando a remessa física dos veículos ao estabelecimento receptor “de fato”, de modo a conferir transparência à operação e mitigar embaraço à atividade fiscal.

Emenda que a operação retratada está em linha com a legislação de regência, especialmente a alínea “a” do inciso VII do art. 19 do Conv. S/N de 1970, para a qual se admite entrega de bem em local diverso do de situação do destinatário jurídico, quanto mais se neste local diverso estiver estabelecida unidade pertencente à mesma pessoa jurídica, como no caso em questão, aduzindo, inclusive, que a legislação baiana continha expressa disposição no RICMS-BA/97 a esse respeito (Art. 218, VII, “a”), cujo enquadramento legal a própria SEFAZ corrobora no “Parecer nº 00277/20106”, conforme trecho reproduzido.

Em tal sentido, cita precedentes do CONSEF (Acórdãos CJF nº 0008-12/04, 0244-12/04), cujas ementas reproduz.

Afirma que do ponto de vista material e legal, a operação de entrega de bem em local diverso do destinatário está compreendida no espectro da saída tributada original com destino ao adquirente

jurídico, de modo que o transporte do bem se vincula à operação tributada e, por conseguinte, deve garantir o direito ao crédito do ICMS para o respectivo tomador.

Diz que pelo que percebe do relato fiscal, não somente deturpa os fatos ocorridos na operação – quando afirma que o serviço de transporte objeto da glosa referir-se-ia a outra operação de saída – como ignora os efeitos fiscais produzidos desde a primeira saída tributada pela regra do Conv. ICMS 51/00, de forma que, ainda que o fisco pudesse condenar algum aspecto formal da operação descrita, não poderia desconsiderar a essência material das remessas, notadamente pelo fato de o escopo principal delas ser a destinação a estabelecimentos do adquirente jurídico situados em outras localidades, pois, diz, deturpar esta situação em detrimento de eventual formalidade, afronta ao disposto no art. 3º do CTN, já que, entende, estariam as Autoridades autuantes, exigindo tributo para fins exclusivos de sanção por obrigação formal, em desrespeito ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS.

Concluindo, requer seja o AI julgado improcedente.

Os Autuantes prestam Informação Fiscal às fls. 104-109 dos autos. Após resumirem os fatos e a Impugnação, em relação ao pagamento efetuado em maio de 2021 com base no Termo Aditivo ao Contrato de Desenvolvimento de Empreendimento Industrial e Outras Avenças, de início esclarecem 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 tributo e relações jurídicas a eles pertinentes (art. 96, do CTN).

Aditam que a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, definido em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, logo, ocorrendo o fato gerador “nasce a obrigação do contribuinte de efetuar o pagamento do tributo que se extingue juntamente com o crédito dela decorrente”.

Reproduzindo o art. 109 do CTN, informam que no caso em apreço, a Impugnante alega que o acordo de financiamento firmado com o estado da Bahia, com a intermediação da Agência de Fomento do estado da Bahia S.A – DESENBHIA, de natureza extra fiscal, teria o condão de alterar a natureza jurídica tributária, mas, analisando o CTN se evidencia que os acordos entre pessoas jurídicas, públicas ou não, não alteram a interpretação tributária, muito menos a ocorrência do fato gerador do tributo, de modo 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”.

No mesmo sentido, afirmam que “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 realizado pelo sujeito ativo”, sendo, portanto, “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”.

Quanto ao mérito, afirmam que as alegações defensivas não assistem razão à Impugnante.

Nesse sentido, de início registram não afirmarem na peça acusatória que os documentos fiscais objeto de glosa dos créditos fiscais são inidôneos “como argui a Autuada” e sim que são documentos fiscais idôneos, de prestações de serviço de transportes referente a operações de terceiros onde a Defendente figura apenas como Tomador do serviço, de acordo com documentos acostados às fls. 14 a 38 do PAF, dos quais exemplifica o CT-e 104.260 (fls. 14-17) do PAF, onde a operação apresenta o seguinte quadro:

ATORES	CONDIÇÃO	LOCALIZAÇÃO	DOCUMENTO
FORD COMPANY	TOMADOR	CAMAÇARI	CT-e 104.260

LOCALIZA	REMETENTE	CAMAÇARI	CT-e 104.261
CAL CENTRO AUTOMOTIVO	DESTINATÁRIO	SANTA CATARINA	CT-e 104.262

Fazem notar que no caso exemplificado, a mercadoria é remetida pela Localiza Camaçari para a Cal Centro Automotivo em Sana Catariana, sendo a Autuada apenas a tomadora do serviço. Frisam que a operação é estranha às operações da Impugnante, já que a mesma apenas se apresenta como tomadora do serviço de transferência de ativo imobilizado de terceiro, no caso a Localiza, em operação onde sequer o bem é de sua propriedade, não gerando direito ao crédito fiscal pretendido.

Aditam que o CT-e 104.260, sequer tem uma NF-e correspondente, circulando com um documento extrafiscal emitido pela Localiza Camaçari, denominado “Carta Fisco”, conforme afirma a própria Impugnante, utilizado para transferir ativo do “prestador de serviço”.

Repisam que quando da remessa do bem pela Localiza, o mesmo já estava registrado e emplacado no órgão estadual de trânsito, em nome do remetente.

Nesse sentido, afirmam que apesar da idoneidade dos conhecimentos de transportes, é vedado a utilização do crédito fiscal do ICMS em tela, por ser operação estranha às operações da FORD e não estar vinculado a uma operação de venda ou aquisição de mercadoria e sim a uma remessa interestadual de ativo de terceiros, de modo que os argumentos defensivos não merecem guarida, devendo o AI ser julgado procedente.

Presente na assentada de julgamento, o representante legal do sujeito passivo, Dr. José Guilherme Missagia, OAB/RJ 140.829, disse que o objeto da autuação envolve operações de venda da FORD para um seu grande cliente (LOCALIZA); que em área externa de propriedade da localiza, e fora da que se situava a planta industrial da FORD, fazia-se a customização dos veículos, e que, após isso, contratava o serviço de transporte para leva-lo até o local de situação do adquirente jurídico original em Camaçari e, posteriormente, também como tomador do serviço, tendo como remetente o adquirente, transportava o veículo já customizado para fisicamente entrega-lo ao estabelecimento indicado pelo adquirente jurídico fora da Bahia, de modo que, entende, o que de fato ocorria, como exposto na Impugnação, era mera entrega da mercadoria vendida em local diverso do de situação do adquirente jurídico.

Nesse sentido, questionado se quando efetuado o transporte do veículo já se havia constituída a tradição para seus respectivos adquirentes, o representante legal respondeu que a tradição ocorria na emissão da NF-e de venda para o adquirente jurídico utilizado para emplacar o veículo no estado da Bahia, uma vez que eram transportados para os destinatários físicos já emplacados e via CT-es objeto desta autuação.

Observando que em verdade o que se pede é uma prévia verificação visando perceber se o pagamento antecipado objeto do Termo Adito opera ou não reflexo no presente AI, repisou os argumentos defensivos acerca da necessidade da previa recomposição da escrituração do sujeito passivo para se verificar a sua situação fiscal/contábil depois do pagamento efetuado em face do citado Termo Aditivo ao CONTRATO da FORD com o estado da Bahia no âmbito do PROAUTO/FUNDESE, se comprometendo, inclusive, a apresentar cópia do CONTRATO da FORD relativo à sua adesão ao PROAUTO/FUNDESE, bem como do Regime Especial de Tributação da empresa como contribuinte da Bahia.

Na oportunidade, questionado se o sujeito passivo foi regularmente cientificado da Informação Fiscal, o representante legal do sujeito passivo afirmou que sim e, do mesmo modo, questionado se quando da entrega do veículo fora da Bahia era transportado já devidamente emplacado na Bahia como propriedade da LOCALIZA, o procurador legal do sujeito passivo respondeu afirmativamente: sim.

Retomado o julgamento, na sessão de 16/12/2021, como ajustado anteriormente, inclusive a pedido do representante legal sob alegação de melhor data para tanto, nesta sessão compareceu outra representante legal do sujeito passivo, Dra. Ana Carolina Martins, OAB/RJ 216.338, que, dizendo-se ciente do anteriormente compromissado, expressou não ter apresentado os documentos complementares pedidos de modo a, ainda que extraordinariamente, suprir a peça de defesa com novos elementos de prova, em conformidade com o disposto no art. 123, § 5º, do RPAF, para o qual, também demonstrou ciência, tendo em vista que, embora os tenha solicitando ao contribuinte autuado, este não os lhe apresentou em tempo hábil.

Assim, tendo em vista que na sessão de julgamento anterior, o representante legal do sujeito passivo já havia se manifestado oralmente quanto às razões de defesa, passou-se nesta sessão à leitura do voto do Relator para posterior deliberação da JJF.

## VOTO

Como acima relatado, o presente Auto de Infração conduz única acusação pela qual exige de R\$53.689.803,97.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documentos e recibos de fl. 39, 40, 41, 46 e 47, bem como o teor da Impugnação, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46 do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada e tem suporte no demonstrativo e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 04-39 e CD de fl. 40); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise, não incorrendo este em qualquer dos requisitos expostos no art. 18 do RPAF.

Ainda que seja questão a ser também apreciada como mérito do caso, a Impugnante suscitou preliminar de nulidade do AI alegando que ele não foi precedido de “necessária recomposição” da escrita fiscal e contábil do Autuado, a fim de refletir a sua nova realidade fiscal/contábil, após o pagamento de R\$2.149.982.767,46, **relacionado à liquidação antecipada dos títulos de créditos concedidos no contrato de financiamento firmado em 2014 com a Bahia**, para fins de adesão aos incentivos fiscais do programa PROAUTO/FUNDESE, conforme Termo Aditivo ao CONTRATO DE DESENVOLVIMENTO DE EMPREENHIMENTO INDUSTRIAL DE AVENÇAS que celebrou com a Bahia com a interveniência-anuência da DESENBHIA (doc. 02) anexado à Impugnação e constante do PAF às fls. 95-98, argumento que afastado com agravante de o representante legal do sujeito passivo não ter cumprido o compromisso oral de suprir a Impugnação, apresentando mais elementos documentais, especificamente, cópia do CONTRATO do sujeito passivo com o estado da Bahia no âmbito do PROAUTO/FUNDESE, bem como de eventual Regime Especial de Tributação do ICMS da Bahia, como complemento a elementos de prova na forma indicada no art. 123 do RPAF, pelas seguintes razões:

A uma, porque como veremos na apreciação de mérito, este AI não trata operações objeto do Termo Aditivo aportado junto à Impugnação.

A duas, porque conforme os “considerados” estipulados nas letras “a” (compromisso da FORD realizar investimentos em contrapartida às ações de fomento e financiamento de capital de giro criadas pelo Estado, em consonância com as regras do PROAUTO), “b” (Resolução nº 205/2014, habilitando a FORD a usufruir dos incentivos fiscais e do financiamento ao capital de giro a partir de 01/01/2015) “h” (apuração da SEFAZ/DIREF dizendo que as importâncias recebidas pela FORD

em decorrência do CONTRATO correspondiam ao valor pago de R\$2.149.982.767,46), “i” (concordância da FORD que o montante representa a importância recebida em decorrência do CONTRATO, atualizado monetariamente), “k” (Ofício DESEMBAHIA PRE nº 36/2021 informando que a FORD liquidou antecipadamente os títulos de créditos relativos ao financiamento de capital de giro), “m” (que R\$2.149.982.767,46 é suficiente à quitação das obrigações e compromissos da FORD no âmbito do CONTRATO, sendo equivalente aos montantes previstos na Cláusula 4.4 do CONTRATO), o valor pago antecipadamente pela FORD se relaciona a títulos emitidos referentes a financiamento de capital de giro utilizado para quitar ICMS periódicos da FORD, em cuja apuração computou os créditos, cujo direito é o objeto da presente lide, pois, a utilização indevida de crédito fiscal reduziu no mesmo valor o saldo devedor a recolher que deveria ter sido apurado nos respectivos períodos compreendido no auto de infração, objeto deste contraditório.

A três, porque essa alegada necessidade de recomposição da escrita fiscal do estabelecimento autuado para refletir o pagamento efetuado de liquidação antecipada do crédito presumido, não é novel no âmbito deste CONSEF, pois já analisada, decidida sua desvinculação e desnecessidade em casos de constituição de crédito tributário por lançamentos de ofício contra o mesmo contribuinte, de modo que 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, como se vê no Acórdão JJF Nº 0101-01/21-VD.

A quatro, porque 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 emitir títulos de crédito em favor do gestor financeiro do FUNDESE, no valor de cada parcela liberada, o que não ocorreu para os valores da presente lide.

A cinco, porque 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 e a eventual utilização de créditos fiscais indevidos, repito, resulta em apuração de saldo de ICMS menor que o devido para os períodos compreendidos no presente lançamento de ofício, valor que, caso se firme em crédito constituído a favor do ente tributante, por óbvio, não compôs o pagamento antecipado em razão de crédito fiscal a que teria direito para fruição do financiamento de capital de giro estabelecido na Lei nº 7.537/99.

A seis, porque, reforça-se, 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 e 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, já que não foi emitida a correspondente nota promissória ao agente credor. Rejeito, pois, a preliminar de nulidade suscitada.

Superada a questão preliminar, passo a apreciar o mérito do Auto de Infração.

De pronto, ressalto tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Neste caso, frise-se que o procedimento do qual resultou o AI, deu-se mediante aplicação de regular roteiro de Auditoria Fiscal com base nos arquivos eletrônicos informados pelo sujeito passivo, contendo os registros de sua Escrituração Fiscal, bem como nas suas NF-es de entradas e saídas e demais informações acerca de sua movimentação empresarial, integrantes da base de dados da SEFAZ, usando-se ferramenta de auditoria tributária, que, sem alterar os dados da movimentação empresarial registrados na EFD, apenas os extrai para mediante aplicação de roteiros específicos verificar a regularidade do cumprimento das obrigações por parte do contribuinte, de modo a homologar, tanto o pagamento do imposto, como os demais procedimentos prévios que por lei lhe são outorgados.

Tem como suporte o “DEMONSTRATIVO ANALÍTICO DO CRÉDITO INDEVIDO REFERENTE A AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE PARA TRANSFERÊNCIA DE ATIVOS DE TERCEIROS”, contido nos autos de forma impressa e ao modo exemplificativo às fls. 12-13 e de modo completo na mídia magnética de fl. 40, em 4048 páginas relacionando detalhadamente 56660 CT-es emitidos entre **Janeiro 2017 a Dezembro 2020**, com os seguintes dados: ChvAces. Nº, data emissão, CNPJ emitente, VlrOper, BCIcms, EFD/CFOP, CNPJ remetente, CNPJ destinatário, CT-e/CFOP, VlrIcms, EFD-ICMS creditado.

Como descrito no relatório, a acusação é de uso indevido de crédito relativo a transporte não vinculado a operação com mercadoria tributadas, onde o sujeito passivo efetuou operações de vendas regulamentadas pelo Conv. ICMS 51/00, indicando na NF-e local de entrega como previsto no referido convênio e que após a venda e com entrega da mercadoria, contratou serviço de transporte para reencaminhamento do mesmo produto/mercadoria a destinatários diversos dos apontados na NF-e, por indicação do adquirente de bem cuja propriedade já fora transferida, tratamento em desconformidade com as regras do Conv. 51/00 e arts. 421 a 425 do RICMS-BA, configurando-se, assim, operação distinta e desvinculada da operação de venda original, sendo, neste caso, vedado o aproveitamento do crédito fiscal relativo a tal prestação de serviço de transporte, pois no CT-e contratado para o reencaminhamento do bem, o sujeito passivo figura apenas como tomador do serviço e indicam outras pessoas como remetente e destinatário do bem transportado.

Observando que, conforme afirmado pelo representante legal do sujeito passivo, o caso envolve apenas operações de venda de veículos novos produzidos pelo sujeito passivo a um único adquirente não contribuinte do ICMS (empresa locadora de automóveis LOCALIZA), contra tal acusação, tomando como exemplo a **NF-e 000.452.924 emitida em 13/10/2015 e CT-e 53398 emitido em 01/11/2015**, o Impugnante alega que a hipótese legal em jogo é de típica entrega de mercadoria a estabelecimento situado em local diverso do destinatário jurídico indicado na NF, sendo, ambos, pessoas jurídicas não contribuintes do ICMS, no caso, estabelecimentos da mesma pessoa jurídica adquirente, conforme ilustração que apresenta, em que o transporte considerado como alheio às saídas tributadas tem como objeto aos mesmos chassis daquelas operações, sob a mecânica do Conv. ICMS 51/00, devendo também ser considerado o fato de o adquirente jurídico emitir documento denominado “Carta Fisco”, retratando a remessa física dos veículos ao estabelecimento receptor “de fato”, de modo a conferir transparência à operação e mitigar embaraço à atividade fiscal, de forma que, ainda que o fisco pudesse condenar algum aspecto formal da operação descrita, não poderia desconsiderar a essência material das remessas, notadamente pelo fato de o escopo principal delas ser a destinação a estabelecimentos do adquirente jurídico situados em outras localidades, pois, diz, deturpar esta situação em detrimento de eventual formalidade, afronta ao disposto no art. 3º do CTN, já que, entende, estariam as Autoridades autuantes, exigindo tributo para fins exclusivos de sanção por obrigação formal, em desrespeito ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS.

Pois bem. Considerando que: a) o Impugnante afirma que as operações objeto de autuação foram efetuadas no âmbito do Convênio ICMS 51/00; b) conforme seu exemplo de período não compreendido pela autuação (outubro de 2015), as operações envolvem apenas estabelecimentos do adquirente jurídico LOCALIZA; c) as operações de transporte objeto da glosa de crédito foram



realizadas por transportadores contratados pelo sujeito passivo; d) o transporte reputado pelo Autuante como alheio às saídas tributadas tem como objeto os mesmos chassis das operações sob a mecânica do Conv. ICMS 51/00; f) ainda que não obrigado a tanto, a LOCALIZA emitia um documento denominado “Carta Fisco” para retratar “a remessa física dos veículos ao estabelecimento receptor, ao que interessa ao caso e com meus pertinentes destaques, cabe expor a seguinte normativa:

**CONV. ICMS 51/00**

*Estabelece disciplina relacionada com as operações com veículos automotores novos efetuadas por meio de faturamento direto para o consumidor.*

*O Ministro de Estado da Fazenda, os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação e o Gerente de Receita dos Estados e do Distrito Federal, na 99ª reunião ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Foz do Iguaçu, PR, no dia 15 de setembro de 2000,*

*considerando a modificação a ser implementada no processo de faturamento de veículo automotor novo por parte da montadora e do importador;*

*considerando a participação da concessionária na operação de circulação com veículo novo quando faturado diretamente pela montadora ou pelo importador ao consumidor; e*

*tendo em vista o disposto nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolvem celebrar o seguinte*

**C O N V Ê N I O**

**Cláusula primeira** *Em relação às operações com veículos automotores novos, constantes nas posições 8429.59, 8433.59 e no capítulo 87, excluída a posição 8713, da Nomenclatura Brasileira de Mercadoria/Sistema Harmonizado - NBM/SH, em que ocorra faturamento direto ao consumidor pela montadora ou pelo importador, observar-se-ão as disposições deste convênio.*

*§ 1º O disposto neste convênio somente se aplica nos casos em que:*

...

*II - a operação esteja sujeita ao regime de substituição tributária em relação a veículos novos.*

...

*§ 2º A parcela do imposto relativa à operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição é devida à unidade federada de localização da concessionária que fará a entrega do veículo ao consumidor.*

**Cláusula segunda** *Para a aplicação do disposto neste convênio, a montadora e a importadora deverão:*

**I - emitir a Nota Fiscal de faturamento direto ao consumidor adquirente:**

**a) com duas vias adicionais, que, sem prejuízo da destinação das demais vias prevista na legislação, serão entregues:**

**1. uma via, à concessionária;**

**2. uma via, ao consumidor;**

**b) contendo, além dos demais requisitos, no campo “Informações Complementares”, as seguintes indicações:**

**1. a expressão “Faturamento Direto ao Consumidor - Convênio ICMS Nº 51/00, de 15 de setembro de 2000”;**

**2. detalhadamente as bases de cálculo relativas à operação do estabelecimento emitente e à operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição, seguidas das parcelas do imposto decorrentes de cada uma delas;**

**3. dados identificativos da concessionária que efetuará a entrega do veículo ao consumidor adquirente;**

**II - escriturar a Nota Fiscal no livro próprio de saídas de mercadorias com a utilização de todas as colunas relativas a operações com débito do imposto e com substituição tributária, apondo, na coluna “Observações” a expressão “Faturamento Direto a Consumidor”.**

**Cláusula terceira** *Para efeito de apuração das bases de cálculo referidas no item 2 da alínea “b” do inciso I da cláusula anterior:*

**I - no valor total do faturamento direto ao consumidor deverá ser incluído o valor correspondente ao respectivo frete**

**Ajuste SIENEF 07/05**

**Cláusula nona Fica instituído o Documento Auxiliar da NF-e - DANFE, conforme lei autêntica estabelecida no MOC, para acompanhar o trânsito das mercadorias acobertado por NF-e ou para facilitar a consulta prevista na cláusula décima quinta.**

**RICMS-BA**

**Art. 90. É obrigatório o uso do Documento Auxiliar da NF-e (DANFE), conforme estabelecido nos termos de Ajuste SINIEF, para acompanhar o trânsito das mercadorias ou facilitar a consulta dos documentos fiscais eletrônicos.**

...

**Art. 421. Nas operações com veículos automotores novos, constantes nas posições 8429.59, 8433.59 e no capítulo 87, excluída a posição 8713, da NCM, em que ocorra faturamento direto ao consumidor pela montadora ou pelo importador, desde que a entrega do veículo ao consumidor seja feita pela concessionária envolvida na operação e esta esteja sujeita ao regime de substituição tributária em relação a estes veículos, observar-se-á o disposto neste capítulo (Conv. ICMS 51/00).**

**Art. 422. Para os efeitos do disposto neste capítulo, a montadora e a importadora deverão:**

**I - emitir a nota fiscal de faturamento direto ao consumidor adquirente com duas vias adicionais, que, sem prejuízo da destinação prevista na legislação para as demais vias, serão entregues, uma à concessionária e a outra ao consumidor, devendo essa nota fiscal conter, além dos demais requisitos, no campo “Informações Complementares”, as seguintes indicações:**

**a) a expressão “Faturamento Direto ao Consumidor - Convênio ICMS 51/00, de 15 de setembro de 2000”;**

**b) detalhadamente, as bases de cálculo relativas à operação do estabelecimento emitente e à operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição, seguidas das parcelas do imposto decorrentes de cada uma delas;**

**c) dados identificativos da concessionária que efetuará a entrega do veículo ao consumidor adquirente;**

**II - escriturar a referida nota fiscal no livro Registro de Saídas com a utilização de todas as colunas relativas a operações com débito do imposto e com substituição tributária, apondo, na coluna “Observações”, a expressão “Faturamento Direto ao Consumidor”;**

...

**§ 2º Para efeito de apuração das bases de cálculo referidas na alínea “b” do inciso I, no valor total do faturamento direto ao consumidor deverá ser incluído o valor correspondente ao respectivo frete.**

**Art. 423. A concessionária lançará no livro Registro de Entradas a nota fiscal de faturamento direto ao consumidor.**

...

**Art. 425. O transporte do veículo do estabelecimento da montadora ou do importador para o da concessionária far-se-á acompanhado da própria nota fiscal de faturamento direto ao consumidor, dispensada a emissão de outra nota fiscal para acompanhar o veículo.**

...

**Art. 439. No transporte de mercadoria cuja operação de circulação seja realizada a preço CIF, sendo o transporte efetuado:**

...

**III - por empresa transportadora inscrita no cadastro de contribuintes deste Estado, o transporte da mercadoria será acobertado pela Nota Fiscal e pelo Conhecimento de Transporte, devendo-se observar o seguinte:**

**a) a Nota Fiscal, além das demais exigências regulamentares, conterá:**

**1 - o destaque do ICMS sobre o valor da operação própria do remetente, se devido;**

**2 - a expressão: “Frete incluído no preço da mercadoria” ou “Venda a preço CIF”;**

**“b) o Conhecimento de Transporte será emitido na forma regulamentar, com destaque do ICMS;”**

**LEI 7014/96**

**Art. 29. 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, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.**

...

§ 4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

...

II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;

#### RPAF

Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da intimação.

...

§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

II - se refira a fato ou a direito superveniente;

III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Pois bem, tendo em vista que: a) a não-cumulatividade do ICMS 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; b) a apropriação de créditos fiscais pelo contribuinte se restringe aos vinculados às operações ou prestações subsequentes tributadas pelo imposto; c) o impedimento à 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; c) no frete modelo CIF o responsável pelo pagamento e pelos riscos do frete é o **Remetente**, sendo, portanto, que nessa situação, o Remetente será o **Tomador** do CTe, compulsando os elementos de provas autuados pelas partes (fisco e contribuinte) e ponderando as razões de acusação e defesa, a exemplo do verificado na apreciação da preliminar, constato não procederem razão ao sujeito passivo nas suas argumentações de mérito, pelo seguinte:

Primeiro, porque contrariando o disposto no art. 123, § 5º, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia – RPAF, possuindo todos os elementos hábeis para tanto e tendo em vista que o único elemento apresentado como subsidio do que alega é anterior ao período compreendido pela auditoria e não se vincula a qualquer das 56660 operações objeto de glosa do crédito utilizado, o Impugnante não aportou aos autos prova capaz de suportar a materialidade de seus argumentos, em especial quanto: a) destinatários e remetentes serem estabelecimentos do mesmo adquirente, no caso, a empresa locadora LOCALIZA; b) objetiva vinculação dos CT-es objeto de autuação com as respectivas NF-es originais de venda, já que estes não identificam as NF-es relativas à mercadoria transportada.

Segundo, porque a contrariar o argumento defensivo acima exposto e reiterado na manifestação oral do representante legal do sujeito passivo, estão os CT-es aportados aos autos pela Autoridade Fiscal autuante como elementos de prova (fls. 14, 24, 27, 30, 33 e 36), que, contendo intervenientes distintos, resumo no seguinte quadro:

Tomador do serviço	Remetente	UF	CNPJ	Destinatário	CNPJ	UF	fl. PAF
FORD COMPANY	LOCALIZA FLEET S/A	BA	02.286.479/0069-98	CAL CENTRO AUTOMOTIVO LTDA	02.943.955/0001-08	SC	14
FORD COMPANY	ARVAL BRASIL LTDA	MG	07.063.698/0003-03	DUVEL DISTR DE VEICULOS E PEÇAS LT	41.626.169/0001-39	MA	24
FORD COMPANY	UNIDAS S/A	MG	04.437.534/0014-55	AUTOSERVICE LOGÍSTICA LTDA	25.436.130/0003-64	SP	27
FORD COMPANY	UNIDAS S/A	MG	04.437.534/0014-55	UNIDAS LOCADORA DE VEICULOS	01.079.210/0005-03	SP	30
FORD COMPANY	LOCALIZA FLEET S/A	BA	02.286.479/0069-98	SALOMÃO VEICULOS LTDA	60.395.589/0016-82	BA	33

Terceiro, porque tendo em vista que, exceto em caso de existência de Regime Especial para tanto – o que também não foi comprovado pelo sujeito passivo, ainda que para isso tenha sido instado em assentado anterior de julgamento -, conforme exposto na normativa retro exposta, a circulação de mercadoria deve se fazer acompanhar de correspondente NF-e, e para o caso, o Impugnante informa que o documento extra fiscal denominado “Carta Fisco” emitido pela adquirente dos veículos e indicado em alguns dos CT-es como “remetente” foi o documento que acompanhou o transporte com o respectivo CT-e.

Quarto, porque, afirmando terem sido operações consequentes de venda a preço CIF, as provas autuadas indicam que o procedimento do sujeito passivo não se conformou na forma prevista no Conv. ICMS 51/00, como alega, em especial quanto às regras de transporte prevista no artigo 439 do RICMS-BA, já que nos CT-es o “remetente” do bem transportado não é o sujeito passivo, indicando que, de fato, o transporte de cujo crédito fiscal se utilizou, refere-se a operação distinta e desvinculada da operação de venda original e, efetivamente, representa transporte de bem de terceiro para pessoa distinta da adquirente original, constatação que vejo reforçada pelo próprio representante legal do sujeito passivo ao quando questionado a respeito, respondeu afirmativamente que o transporte a que se refere o presente lançamento se relaciona a veículos já emplacados na Bahia em nome das pessoas que figuram como “remetentes” nos respectivos CT-es, de modo que tais operações posteriormente realizadas não ensejam a apropriação do imposto destacado pelos transportadores nos documentos fiscais, pelo contribuinte autuado.

Ressalte-se que 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 do autuado e vedada é a apropriação de crédito fiscal de serviço de transportes vinculado a operações que não ensejam o crédito fiscal de ICMS, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 281082.0005/21-4**, lavrado contra **FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$53.689.803,97**, acrescidos da multa de 60% prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de dezembro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR