

PROCESSO - A. I. N° 269194.0009/21-0
RECORRENTE - FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF n° 0056-02/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 14/09/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0229-12/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É permitida a utilização de crédito fiscal relativo a material de consumo, somente a partir de janeiro de 2033, conforme art. 33, inc. I da Lei Complementar nº 87/96 e art. 29, § 1º, inc. II da Lei nº 7.014/96. O combustível, cujo ICMS é objeto da glosa, não se constitui insumo empregado nos veículos produzidos pelo estabelecimento, é empregado após concluída a fabricação dos veículos, com o fim de propiciar o abastecimento mínimo dos automóveis. O conceito de insumo requer que seja caracterizada a sua essencialidade, especificidade e que sejam empregados no processo de fabricação de determinado produto, mas não na condição de partes e peças de máquinas e equipamentos. Afastada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 2ª JJF N° 0056-02/22-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 25/10/2021, formaliza a exigência de crédito tributário de no valor histórico de R\$ 3.852.650,81, acrescido da multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita:

INFRAÇÃO 01 – 001.002.002 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, referente aos períodos de fevereiro a dezembro de 2017, abril a dezembro de 2018, janeiro, julho a outubro, dezembro de 2019, janeiro a abril e junho a setembro de 2020.

Enquadramento legal: art. 29, § 1º, inc. I e art. 53, inc. III da Lei nº 7.014/96.

Consta da descrição: “Refere-se as aquisições de combustível utilizado em veículos novos para que o comprador tenha condições de chegar até um posto de combustível mais próximo, ou seja, é típico material de uso e consumo já que não tem afetação ao processo produtivo do estabelecimento.”

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 29/03/2022 (fls.96/105) e julgou o Auto de Infração Procedente, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de ter cometido uma infração à legislação do ICMS, cujos fatos geradores ocorreram entre fevereiro de 2017 e setembro de 2020, tempestivamente impugnada.

Estabelecida no Polo Industrial de Camaçari, a autuada é contribuinte do ICMS, inscrita no Cadastro Estadual na condição Normal, na atividade econômica principal de fabricação de automóveis, camionetas e utilitários, dentre outras secundárias como comércio por atacado de automóveis, camionetas e utilitários novos e usados e de peças e acessórios novos para veículos automotores.

O sujeito passivo foi cientificado do início da ação fiscal em 21/01/2021, através do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, fl. 07 e notificado da lavratura do Auto de Infração, em 22/11/2021, através dos Correios, fls. 17 a 19-A.

Preliminarmente, constato que o lançamento se conforma com o art. 142 do CTN, vez que o crédito tributário

exigido foi constituído por autoridades administrativas competentes para tal, que aplicando os roteiros de auditoria fiscal exigidos para a correta apuração dos ilícitos apontados, concluíram pela ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinaram a matéria tributável, calcularam o montante do tributo devido, identificaram o sujeito passivo e propuseram a aplicação da penalidade prevista na Lei nº 7.014/96.

Os trabalhos de auditoria se pautaram no exame de informações constantes nos registros fiscais, transmitidos pelo contribuinte, através da sua Escrituração Fiscal Digital - EFD, que resultaram na infração imputada ao contribuinte, tendo como suporte os demonstrativos analíticos e sintéticos, impressos e anexos aos autos, fls. 08 a 13-v, gravados em arquivo eletrônico na mídia CD, fl. 14, que foram elaborados pelos autuantes de forma suscita e objetiva, constando todos os dados e elementos necessários para a completa cognição da infração, como identificação de cada operação, documentos fiscais, valores e a metodologia de cálculo que resultou no imposto, ora exigido.

Consultando os registros da autuada, consta que em 17/12/2014, através da Resolução nº 205/2014 o Presidente do Conselho Deliberativo do FUNDESE, com base no Decreto nº 7.798, de 05/05/2000, habilitou a autuada a usufruir dos benefícios do PROAUTO, ressalvando que as condições para fruição destes benefícios serão estabelecidas em contrato a ser celebrado entre a empresa habilitada e o Estado da Bahia, e a DESENBAHIA, como interveniente.

Firmado o contrato com o Estado da Bahia, foi concedida a autuada financiamento de capital de giro e a autorização para utilizar o montante referente ao capital para compensação do ICMS devido mensalmente, conforme art. 4º, parágrafo único do Decreto nº 14.209/2012:

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.

Com base no contrato firmado com o Estado da Bahia, sua habilitação no Programa PROAUTO, instituído pela Lei nº 7.537/99, esteve habilitada aos benefícios do (I) deferimento do lançamento do ICMS incidente nas sucessivas operações internas e nas decorrentes de importação, com as mercadorias arroladas no § 1º da lei, com destino final a estabelecimentos fabricantes de veículos automotores, (Art. 12); (II) dispensa do pagamento da diferença entre a alíquota interna e interestadual nas aquisições, em outros estados, de bens destinados ao ativo fixo das empresas beneficiárias do PROAUTO, (Art. 14); e, (III) dispensa do pagamento do ICMS deferido em relação as mercadorias recebidas com deferimento do ICMS, no caso de as mesmas, no mesmo estado ou após submetidas a processo de industrialização, serem objeto de saída amparada por isenção, não-incidência ou deferimento, para a qual haja previsão de manutenção do crédito do imposto nas operações anteriores.

Saliento que o § 3º do art. 12 da citada lei, o legislador estabeleceu claramente o que se considera insumo, ainda que referindo-se ao benefício do deferimento, que por oportuno, transcrevo:

Art. 12. (...)

§ 3º Consideram-se insumos, para os efeitos do inciso I, do § 1º, deste artigo, as matérias-primas, os produtos intermediários, materiais de embalagem, partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semiacabados, pneumáticos e acessórios.

A autuada arguiu nulidade do lançamento sob o argumento de que no levantamento procedido pelos fiscais não houve a recomposição da escrita fiscal do estabelecimento, para fins de contabilização do montante de R\$ 2.149.982.767,46 liquidado antecipadamente, referente ao crédito presumido acumulado de ICMS, inserido na sistemática incentivada do PROAUTO/FUNDESE.

No contexto da lei instituidora do Programa PROAUTO, o que a autuada denominou de crédito presumido liquidado, corresponde ao “valor relativo a todas as importâncias recebidas pela FORD em decorrência do CONTRATO”, conforme apurado pela SEFAZ, por meio da Diretoria de Estudos Econômico-Tributários e Incentivos Fiscais – DIREF, que importou em R\$ 2.149.982.767,46 atualizado monetariamente, pela taxa de juros do mercado interbancário, quantia esta, suficiente à plena quitação de todas as obrigações e compromissos da FORD no âmbito do CONTRATO, sendo equivalente, para todos os fins, aos montantes previstos na Cláusula 4.4 do CONTRATO, tudo conforme o primeiro Termo Aditivo ao CONTRATO DE DESENVOLVIMENTO DE EMPREENDIMENTO INDUSTRIAL E OUTRAS AVENÇAS QUE ENTRE SI CELEBRAM O ESTADO DA BAHIA E A FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA., COM A INTERVENIÊNCIA-ANUÊNCIA DA DESENBAHIA - AGÊNCIA DE FOMENTO DO ESTADO DA BAHIA S.A., cópia, fls. 74 a 78.

Da leitura atenta do citado termo aditivo e das partes acima transcritas, não há como concluir que o pagamento do valor acordado entre a autuada e o Estado, presume a quitação de possíveis créditos tributários, ainda que não apurados em regular processo de auditoria fiscal-contábil, tampouco, aqueles já constituídos, conforme previsto na letra “l”, ou seja: os valores de créditos tributários de ICMS e IPVA constituídos, que se encontram com a exigibilidade suspensa em decorrência de impugnação na via administrativa, a FORD manifestou

interesse em prosseguir no exercício do direito de defesa para questionar as autuações fiscais.

Portanto, não há a necessidade de recomposição da escrita fiscal da autuada para a contabilização do montante liquidado antecipadamente, pois não se refere a crédito fiscal de ICMS, decorrente de sua apuração mensal.

Ademais, há de ser considerado que a concessão dos benefícios fiscais do PROAUTO, não houve alteração no cerne do regime de apuração do imposto que permitisse ao beneficiário descumprir o que determina a legislação. Ou seja, os valores de ICMS que deixaram de ser recolhidos não decorreram de alterações na sistemática e regras da apuração do imposto em sua essência. As permissões para creditamento de valores decorrentes de aquisições e os obrigatórios débitos e estornos de créditos continuaram a se realizar em observância dos dispositivos da Lei nº 7.014/96 e do RICMS/2012.

Não há liame entre o valor quitado pela autuada face ao citado termo aditivo e as apurações do ICMS realizadas em 2017 a 2020, sendo dever de ofício do Fisco apurar se a escrituração fiscal conduzida pelo contribuinte dentro do prazo decadencial, ocorreu dentro dos parâmetros e limites da legislação.

Ressalto que os valores do imposto, utilizados na sistemática dos benefícios fiscais, concedidos pelo Programa PROAUTO, decorreram de sua apuração mensal do ICMS, considerando os créditos e débitos devidos, em observâncias às regras vigentes à época. Se foram apurados com a apropriação de créditos fiscais indevidos, o saldo do ICMS estava subdimensionado, implicando em passivo tributário, somente apurado mediante auditoria fiscal-contábil.

Quanto ao argumento defensivo de 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, em respeito às obrigações assumidas com o Estado da Bahia, não procede.

Nesse sentido lembro que o Código Tributário Nacional nos seus artigos 105 e 116, assim determina:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116. (...)

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Portanto, na apuração do ICMS devido aos fatos geradores entre 2017 e 2020 devem ser observadas as regras vigentes nesse período, como procederam os autuantes.

Destarte, não acolho a preliminar de nulidade.

No mérito, a infração refere-se à utilização indevida de crédito fiscal decorrente da aquisição de combustível utilizado no abastecimento mínimo em veículos novos para permitir a saída desses, do pátio da fábrica, até as concessionárias e após aquisição pelo consumidor adquirente, possa conduzir o veículo até um posto revendedor de combustível e abastecê-lo. Portanto, a fiscalização considera o combustível, assim utilizado pelo estabelecimento, como item de consumo, já que não tem afetação no processo fabril do veículo, consequentemente não há suporte legal para apropriação dos créditos fiscais decorrentes destas aquisições, razão pela qual foram glosados.

A defesa alega que o combustível na forma que utiliza no abastecimento dos veículos recém fabricados, se constitui insumo neles empregado na etapa final do processo fabril, com o fim de propiciar o abastecimento mínimo dos automóveis. Entende, portanto, tratar-se de insumo integrado ao produto e assim, necessário para a locomoção básica dos veículos da linha de produção para o pátio; do pátio para o caminhão cegonha; do caminhão cegonha para o estacionamento da concessionária revendedora.

Assim, a discórdia reside no fato de se considerar o combustível como utilizado no abastecimento dos veículos recém produzidos, como insumo ou como item de consumo.

É cediço que a percepção do que vem a ser insumo ou produto destinado a consumo é complexa, cujo estudo para definição de critérios objetivos, vem se dedicando as empresas, o Fisco, a doutrina e a jurisprudência, rendendo longos debates, sem ainda haver um consenso pacífico e definitivo, entre estes atores, sobre o tema, que delimita os critérios normativos a permitir a validação da manutenção de créditos fiscais pelos contribuintes.

Trago como decisão elucidativa ao deslinde da lide, o entendimento da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, externado quando do julgamento do Recurso Especial nº 882.807/SP, publicado no DJ de 19/05/2009.

Nesta decisão confirmou-se a orientação jurisprudencial de que o regime de apuração do ICMS admite os produtos classificados como intermediários, se participarem do processo produtivo e não necessariamente

incorporados ao produto final.

Embora tenha prevalecido o entendimento de que o contribuinte possuiria o direito de demonstrar, por prova técnica, confirmou-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.

Sendo assim, pode-se concluir, a partir deste enquadramento 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:

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;

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;

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.

Tais decisões se conformam com o entendimento já firmado neste CONSEF acerca da matéria e como dito linhas acima, é importante e fundamental previamente analisar o processo produtivo do estabelecimento.

Portanto, é imprescindível esclarecer de que forma o material é empregado no processo de fabricação pelo estabelecimento, e assim, considerando a função de cada item no processo produtivo, é que se pode definir se o material é um item destinado ao consumo ou um insumo.

A análise é casuística e requer verificar, caso a caso, apurando o que seja utilizado, empregado ou consumido em cada etapa e o que é direta e imediatamente aplicado no processo produtivo.

No caso, ora examinado, pelo relato dos autuantes e dos fatos narrados nos autos, inclusivo pela defesa, resta claro, que o combustível não é utilizado durante o processo produtivo dos veículos, e sim, utilizado quando o veículo já está fabricado, pronto e acabado, no pátio da fábrica, apto para distribuição nas concessionárias revendedoras.

Considerando os pressupostos externados no entendimento do STJ acima transscrito, para este caso, temos que o combustível, objeto do ICMS indevidamente apropriado: (I) não é um produto essencial ao processo de fabricação dos veículos, pois não existe relação de dependência entre o produto (combustível) e o respectivo processo industrial, uma vez que a sua falta não implica a descontinuidade do processo fabril; (II) não é um produto específico ao produto fabricado, pois não existe relação de dependência entre o combustível e o produto fabricado uma vez que o veículo para ser fabricado independe do combustível utilizado no abastecimento; e, (III) não é um produto empregado no processo de fabricação do veículo, pois não se trata de partes e peças de máquinas e equipamentos.

Assim sendo, trata-se de um item de consumo e como tal a apropriação dos créditos fiscais decorrentes de sua aquisição é autorizada, entretanto é obrigatório se observar o que determina o art. 29 da Lei nº 7.014/96, *verbis*.

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.

§ 1º O uso do crédito fiscal ocorrerá: (...)

II - a partir da data prevista na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, tratando-se de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e respectivos serviços de transporte;

Por seu turno, a Lei Complementar nº 87/96, estabelece a data a partir da qual é permitida a utilização dos créditos fiscais decorrentes da aquisição de materiais destinado ao consumo, no seu art. 33, com a redação dada pela Lei Complementar nº 171/2019:

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;

Por tudo exposto, é claro que se trata, o combustível, como utilizado pela autuada, de um item de consumo, portanto, o crédito fiscal como apropriado pela autuada não tem suporte legal e corretamente por ser indevida a sua manutenção, foi glosado.

Por fim registro que a vasta jurisprudência administrativa e judicial trazida pela autuada, não pode lhe socorrer, uma vez que, apesar de tratar de combustíveis utilizados em processos industriais, em todos os casos a premissa básica foi tê-los considerados como um insumo, o que não é o caso dos autos.

Não há reparos a fazer no trabalho dos Auditores Fiscais, portanto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. (116/140), mediante o qual aduz o seguinte.

Preliminamente aponta a nulidade do auto de infração por falta de recomposição da escrita fiscal da empresa autuada/ora recorrente, o que não refletiu a real realidade fiscal/contábil, após: “...o pagamento de de R\$ 2.149.982.767,46, relacionado à liquidação antecipada dos títulos de créditos concedidos no contrato de financiamento firmado no ano de 2014 com o Estado da Bahia, para fins de adesão aos incentivos fiscais do programa PROAUTO/FUNDESE (**Vide doc. 02 - Impugnação**)”.

E, complementa, que a era beneficiária do Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo–PROAUTO, vinculado ao Fundo de Desenvolvimento Social e Econômico – FUNDESE, concedido na Lei nº 7.537/99, o qual objetiva o desenvolvimento da indústria automobilística no Estado da Bahia.

Alega, que, estava autorizada a utilizar o montante referente ao aludido capital para compensação do ICMS devido mensalmente ao Estado da Bahia, com previsão seu Contrato com o Estado, firmado em 29/12/2014, e no artigo 4º do Decreto nº 14.209/2012.

Coloca como exemplo, que lhe concedida linha de crédito decorrente 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, o qual era lançado na escrita fiscal do estabelecimento autuado na forma de crédito presumido.

Acrescenta ainda que, em maio de 2021, firmou com Estado do Bahia firmaram o “*PRIMEIRO TERMO ADITIVO AO CONTRATO DE DESENVOLVIMENTO DE EMPREENDIMENTO INDUSTRIAL E OUTRAS AVENÇAS*”, onde foi pactuado 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. (**Vide doc. 02 - Impugnação**), informa também que em decorrência do aditivo firmado 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.

Afirma, que em razão do exposto a autuação está centrada no suposto creditamento indevido do ICMS, em relação a operações supostamente não vinculadas à atividade produtiva do estabelecimento autuado.

No mérito alega ser indevido o suposto creditamento do ICMS, porque baseado em equívoco da fiscalização que considerou o combustível adquirido pela recorrente como bem de consumo do estabelecimento, mas na verdade o mesmo é utilizado apenas para o abastecimento dos veículos por ela produzidos. Acrescenta que se trata de insumo integrado ao produto e necessário para à locomoção básica dos veículos da linha de produção para o pátio; do pátio para o caminhão cegonha; do caminhão cegonha para o estacionamento da concessionária revendedora.

Finaliza afirmando que a aquisição de produto intermediário tem direito ao crédito do ICMS e que este é o entendimento do CONSEF/BA (do Acórdão nº. 0284-02/06 proferido pela 1ª Câmara de Julgamento do CONSEF/BA), TJBA (Apelação, Número do Processo: 0175473-41.2007.8.05.0001, Relator(a): MARIELZA MAUES PINHEIRO LIMA, Publicado em: 02/06/2021) e do STJ (AgInt no REsp 1486991/MT, STJ, 1ª T, Relator Min. Gurgel De Faria, j. 27/04/2017, DJe 21/06/2017), bem como de consulta da SEFAZ/BA e de SEFAZ de outros Estados. Diz que esse entendimento está perfeitamente de acordo com a legislação baiana (art. 309, I, “b” do RICMS) e com a orientação do próprio Conselho de Fazenda Estadual –

CONSEF.

Registra-se a presença na sessão de julgamento, os advogados do Autuado que efetuou a sustentação oral, Srs. José Guilherme Feuermann Missagia e Ana Carolina Oliveira Martins.

É o relatório.

VOTO

A recorrente aponta preliminar de nulidade da autuação, alegando que os fiscais ao levantarem o crédito não fizeram a recomposição da escrita fiscal do estabelecimento, para fins de contabilização do montante de R\$ 2.149.982.767,46 liquidado antecipadamente, referente ao crédito presumido acumulado de ICMS, inserido na sistemática incentivada do PROAUTO/FUNDESE.

Antes de adentrar na preliminar faço um breve resumo da relação jurídica entre a recorrente e o Estado da Bahia, que em 17/12/2014, através da Resolução nº 205/2014 o Presidente do Conselho Deliberativo do FUNDESE, com base no Decreto nº 7.798, de 05/05/2000, habilitou a recorrente aos benefícios do PROAUTO, firmado o contrato com o Estado da Bahia, onde foi concedida a recorrente financiamento de capital de giro e a autorização para utilizar o montante referente ao capital para compensação do ICMS devido mensalmente.

Da análise do termo aditivo firmado com o Estado da Bahia e a recorrente (cópia, fls. 74 a 78) não é possível constatar que o pagamento do valor accordado entre a autuada e o Estado, presume a quitação de possíveis créditos tributários, ainda que não apurados em regular processo de auditoria fiscal-contábil. Da mesma forma, também para os créditos já constituídos, conforme previsto na letra “l”, ou seja: os valores de créditos tributários de ICMS e IPVA constituídos, que se encontram com a exigibilidade suspensa em decorrência de impugnação na via administrativa, a FORD manifestou interesse em prosseguir no exercício do direito de defesa para questionar as autuações fiscais.

Assim, resta claro que não havia a necessidade de recomposição da escrita fiscal como deseja a recorrente para a contabilização do montante liquidado antecipadamente, porque não se refere a crédito fiscal de ICMS, decorrente de sua apuração mensal.

Não existe relação entre o valor quitado pela recorrente autuada e o referido termo aditivo e as apurações do ICMS realizadas em 2017 a 2020, sendo, portanto, correta a fiscalização realizada no dever de ofício do Fisco em apurar se a escrituração fiscal conduzida pelo recorrente ocorreu com observância das regras da legislação.

Isto porque o Código Tributário Nacional nos seus artigos 105 e 116, assim determina:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116. (...)

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Assim, não tem como a quantificação de eventuais tributos que supostamente não foram pagos, em virtude da glosa de créditos em comento, ser apurada com base na nova realidade jurídico-fiscal do estabelecimento, em respeito às obrigações assumidas com o Estado da Bahia, pois apuração do ICMS devido referente aos fatos geradores entre 2017 e 2020 que por sua vez devem ser observadas as regras vigentes nesse período, como procederam os autuantes.

Pelo exposto, não acolho a preliminar de nulidade.

Passo a análise do mérito.

A Recorrente alega ser devido o creditamento do ICMS, porque baseado em equívoco da fiscalização que considerou o combustível adquirido pela recorrente como bem de consumo do

estabelecimento, quando deveria considerar insumo, pois o combustível na forma que utiliza no abastecimento dos veículos recém-fabricados, se constitui insumo neles empregado na etapa final do processo fabril.

A fiscalização por sua vez considera o combustível utilizado pelo estabelecimento no abastecimento mínimo em veículos novos para permitir a saída desses, do pátio da fábrica, até as concessionárias e após aquisição pelo consumidor adquirente, possa conduzir o veículo até um posto revendedor de combustível e abastecê-lo como item de consumo, já que não tem afetação no processo fabril do veículo. E por consequência entendeu a fiscalização que não há suporte legal para apropriação dos créditos fiscais decorrentes destas aquisições, razão pela qual foram glosados.

Assim, a controversa consiste se o combustível utilizado pela Recorrente no abastecimento dos veículos recém produzidos, deve ser considerado insumo ou item de consumo.

O questionamento do que vem a ser insumo ou produto de consumo é bem debatido e objeto de estudos pelo FISCO, empresas, doutrina e a jurisprudência, e ainda não chegaram a um consenso, que delimita os critérios normativos a permitir a validação da manutenção de créditos fiscais pelos contribuintes.

Adentrando ao caso concreto é imprescindível esclarecer de que forma o material é empregado no processo de fabricação pelo estabelecimento, e assim, considerando a função de cada item no processo produtivo, é que se pode definir se o material é um item destinado ao consumo ou um insumo. E, pelos fatos narrados nos autos, pela própria defesa, resta claro, que o combustível não é utilizado durante o processo produtivo dos veículos, e sim, utilizado quando o veículo já está fabricado, pronto e acabado, no pátio da fábrica, apto para distribuição nas concessionárias revendedoras.

Às fls. 128/129, do Recurso Voluntário, o autuado coloca uma foto demonstrando o abastecimento de um veículo e diz:

“Em prosseguimento, o combustível é bombeado do tanque de estocagem até o equipamento de abastecimento contíguo à linha de montagem da fábrica. Para melhor ilustrar, veja-se abaixo a fotografia demonstrado o momento exato em que o veículo novo é abastecido pela primeira vez, com os 10 litros mínimos iniciais, para fins de ignição e movimentação básica.

Assim, somente após a realização deste abastecimento mínimo de 10 litros, conforme acima ilustrado, os veículos produzidos pela ora Recorrente estão aptos para a locomoção básica necessária dentro do complexo industrial e estabelecimentos comerciais revendedores. Caso contrário, os automóveis recém-fabricados teriam que ser empurrados ou rebocados por outros veículos, o que se mostraria inviável do ponto de vista operacional.” (grifei).

Da análise da foto constata-se que o veículo está completo já na fase de envio para as concessionárias para venda, sendo que o recorrente informa que: “o abastecimento é para locomoção básica necessária dentro do complexo industrial”. Aduz ainda que: “Caso contrário, os automóveis recém-fabricados teriam que ser empurrados ou rebocados por outros veículos” e afirma que citado procedimento seria inviável do ponto de vista operacional.

Considerando os pressupostos externados no entendimento do STJ no julgamento do Recurso Especial nº 882.807/SP, publicado no DJ de 19/05/2009, transscrito na decisão de piso, para o caso concreto, resta claro que o combustível, objeto do ICMS indevidamente apropriado: (I) não é um produto essencial ao processo de fabricação dos veículos; (II) não é um produto específico ao produto fabricado; e, (III) não é um produto empregado no processo de fabricação do veículo.

É importante destacar que o Recorrente às folhas 129, afirma que os automóveis estão recém-fabricados, tratando-se o abastecimento de uma questão operacional.

Então, tem-se que o combustível utilizado pela Recorrente é item de consumo. Assim, portanto, o crédito fiscal apropriado pela Recorrente não tem amparo legal.

Mantendo o entendimento jurisprudencial, no âmbito administrativo e judicial trazido pela Recorrente, não pode ser aplicado ao caso concreto, porque as decisões por ele citadas fazem

referência a combustíveis utilizados em processos industriais, considerados como insumos, que não se enquadra ao caso sob exame do presente PAF.

Assim, não merece acolhida a alegação recursal.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

VOTO DISCORDANTE

Peço licença ao nobre Relator para divergir, respeitosamente.

Também eu, tal e qual o Sr. Relator, não visualizo a nulidade arguida pelo Recorrente. O Termo de Acordo firmado com o Estado da Bahia não contempla uma espécie de “quitação global” que impeça o Fisco de verificar eventuais desconformidades na apuração e pagamento do ICMS, e efetuar lançamentos, dentro do prazo decadencial - e nem seria viável, por não se tratar de matéria de livre disposição da Administração Pública.

Nota, ademais, que os julgados referidos como paradigmas não se amoldam às circunstâncias dos autos. A saber:

- a)** vejo um acórdão recente proferido pelo TJBA (nos Autos de nº 0175473-41.2007.8.05.0001), ainda não transitado em julgado (em consulta pública, vê-se remessa ao STJ determinada em abril/2022 para julgamento de Recurso Especial com Agravo, e os autos, sob o registro AREsp nº 2092526 / BA, se encontram no gabinete do relator desde 12/07/2022), relativo a materiais intermediários (bens diversos de combustíveis), em um processo fabril de outra ordem, envolvendo outro contribuinte, de outro segmento industrial;
- b)** vejo um acórdão proferido pelo STJ (AgInt no REsp nº 1.486.991, DJe de 21/06/2017), que trata da viabilidade de “creditamento de ICMS” na aquisição de produtos intermediários, ainda que desgastados ou consumidos gradativamente - o caso ora em exame não versa sobre consumo gradativo de materiais intermediários, e sim em como classificar o combustível vertido nos tanques de um automóvel produzido pelo autuado, que viabiliza o seu funcionamento e movimentação até a entrega a consumidor final, admitindo ou não o crédito de ICMS;
- c)** vejo um julgado deste CONSEF (retifico a referência feita pelo Recorrente em seu Voluntário, trata-se do Acórdão CJF nº 0136-11/07, de 26/04/2007), no qual o Ilustre Conselheiro Relator, o Sr. Fernando Antônio Brito de Araújo, esforçou-se em distinguir os conceitos de “materiais de consumo” e de “produtos intermediários”, a afirmar que *“se o bem é consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário”*, o que não calha exatamente com o tema em exame porque a discussão está em se o uso do combustível, aplicado no tanque de combustível do veículo automotor decorre de uma participação direta no processo de fabricação do produto da empresa;
- d)** vejo um julgado do TARF/RS (retifico a referência feita no acórdão recorrido, pois não se trata do CARF), Acórdão nº 0270/12, que não se amolda às circunstâncias dos autos: ali se admitiu crédito fiscal de ICMS na aquisição de combustível fóssil empregado em barcaças alugadas pela mineradora na extração de areia (ou seja, o veículo movido a combustível fóssil é equipamento do maquinário industrial, e não o produto da atividade fabril).

Do mesmo modo, não vejo precedentes nos pareceres e soluções de consulta no âmbito de outras unidades da federação (ainda que mereça destaque o cuidado com a caracterização da tormentosa distinção entre “material de uso ou consumo do estabelecimento” e “material intermediário”). A saber:

- a)** a Solução de Consulta (Parecer nº 7.072/2015), desta SEFAZ/BA, trata do emprego de combustível (gás natural) em caldeira que integra o maquinário do processo fabril de uma indústria de produtos químicos inorgânicos (peróxido de hidrogênio), admitindo-o como “insumo” e, por conseguinte, admitindo o crédito fiscal de ICMS na sua aquisição - além de não se referir ao combustível aplicado diretamente nos tanques de produtos fabricados, o entendimento entra

em conflito aparente com entendimentos do CONSEF, tendentes a classificar tal insumo como “bem de uso ou consumo do estabelecimento”.

- b)** o Parecer Normativo nº 10/1975 (SEFAZ/RJ) traz definição de produto intermediário, mas que não contempla, nos exemplos de que se utiliza, de processo semelhante ao dos autos;
- c)** a Decisão Normativa CAT nº 01/2001 (SEFAZ/SP) preocupa-se com o conceito de insumo, no qual insere combustíveis, contudo a legislação baiana não se vale deste conceito “insumo” em matéria de crédito fiscal, e o combustível (que, por definição legal, art. 86 do CC, é um bem consumível, pois “cujo uso importa destruição imediata da própria substância”) pode assumir diversas classificações em função de seu emprego, tendo em cotejo o processo produtivo do contribuinte;
- d)** a Resposta à Consulta Tributária nº 20814/2019, de 11/03/2020 (SEFAZ/SP) **amolda-se perfeitamente às circunstâncias dos autos**, contudo se trata de opinativo exarado por Administração Tributária de outro ente da federação, e sua adoção como elemento persuasivo demanda cotejo com a legislação e os critérios administrativos do fisco baiano, pois não decorre diretamente de legislação comum.

Enfim, não encontro nos autos (nem mesmo em pesquisa de julgados deste CONSEF) decisões paradigmáticas que possam servir de referência determinante para o julgamento deste caso. Todo o repertório trazido pelo Recorrente e pela Fiscalização, porém, traz alguma luz.

Destaco, deve-se insistir, a Resposta à Consulta Tributária nº 20814/2019, de 11/03/2020 (SEFAZ/SP), que trata de situação efetivamente muito aproximada, embora no âmbito de outra Administração Tributária. Vale a transcrição integral da ementa:

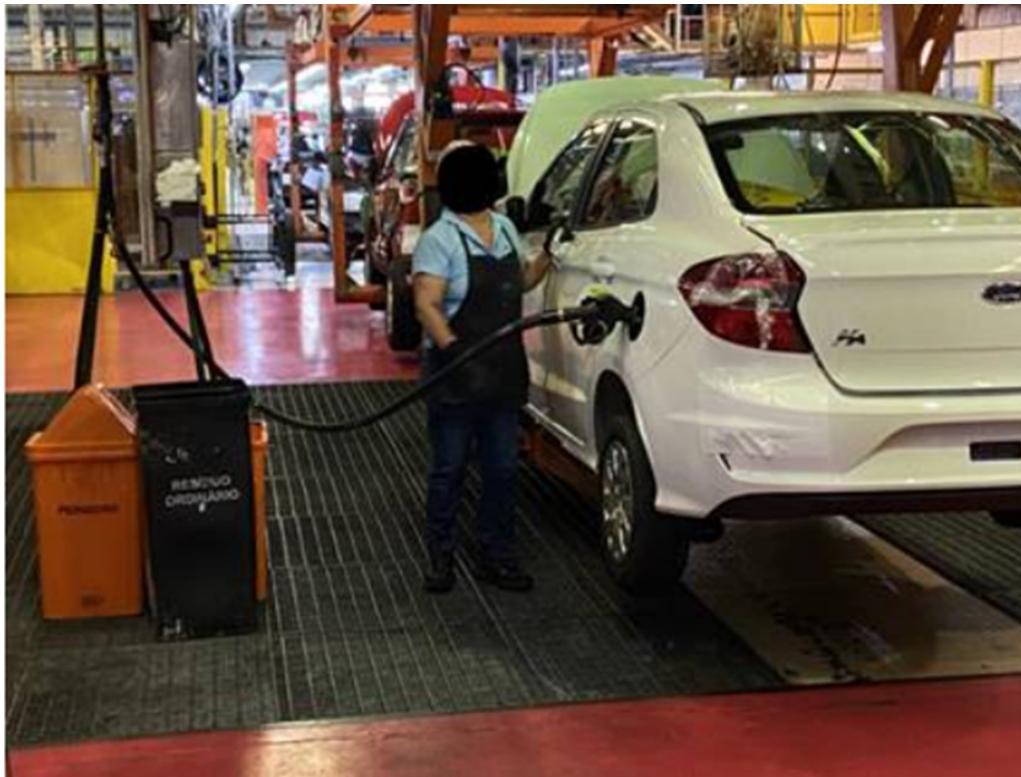
ICMS – Crédito – Aquisição de combustível para abastecimento de veículos adaptados – Industrialização por encomenda – Licitação. I. É permitido o crédito do valor do imposto incidente na operação de aquisição de combustível para abastecimento de veículos adaptados, objetos de industrialização por encomenda quando o abastecimento ocorrer dentro do estabelecimento industrializador.

Ainda assim, tenho que a decisão mais acertada, com a devida vênia, é a que segue. E, nesse sentido, peço licença para registrar minha divergência.

A movimentação do veículo produzido por montadora, com origem no seu estabelecimento e destino após o exaurimento da obrigação (entregar o bem), decorrente do negócio jurídico translativo da propriedade da mercadoria (ou seja, a operação relativa à circulação da mercadoria, subsequente à sua produção ou montagem), **está abrangida pelo objeto social da montadora** (industrialização e comercialização de veículos). Portanto, tal movimentação **não pode ser considerada alheia a esse objeto**:

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL		
		CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA
NUMERO DE INSCRIÇÃO 03.470.727/0016-07 FILIAL	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 19/11/1999
NOME EMPRESARIAL FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) *****		<input type="checkbox"/> PORTE <input type="checkbox"/> DEMAIS
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 29.10.7-01 - Fabricação de automóveis, camionetas e utilitários		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 45.11.1-03 Comércio por atacado de automóveis, camionetas e utilitários novos e usados 45.30-7-01 - Comercio por atacado de peças e acessórios novos para veículos automotores 71.12-0-00 - Serviços de engenharia 72.10-0-00 - Pesquisa e desenvolvimento experimental em ciências físicas e naturais		

A imagem colacionada no Recurso Voluntário retrata o emprego do combustível nas dependências físicas do estabelecimento (unidade fabril):



A propósito, constata-se uma discreta divergência entre as narrativas da Fiscalização e do Sujeito Passivo, presentes nas seguintes passagens (e não evidenciada por nenhum deles, por elementos probatórios):

“Refere-se a aquisições de combustível utilizado em veículos novos para que o comprador tenha condições de chegar até um posto de combustível mais próximo, ou seja, é típico material de uso e consumo já que não tem afetação ao processo produtivo do estabelecimento.” (Auto de Infração, fl. 01, grifou-se)

“[...] somente após a realização deste abastecimento mínimo de 10 litros, conforme acima ilustrado, os veículos produzidos pela ora Recorrente estão aptos para a locomoção básica necessária dentro do complexo industrial e estabelecimentos comerciais revendedores. Caso contrário, os automóveis recém fabricados teriam que ser empurrados ou rebocados por outros veículos, o que se mostraria inviável do ponto de vista operacional.” (Recurso Voluntário, fl. 129, grifou-se)

Solucionava-se a dúvida consultando literatura de acesso público.

Em matéria publicada pela Revista Quatro Rodas, edição de 03/05/2021, intitulada “Seu carro zero-km roda muito antes da compra e você nem fica sabendo: antes de chegar às mãos do comprador, um veículo roda dezenas de quilômetros, da linha de montagem à concessionária”, lê-se:

“No trajeto da descida do navio para o caminhão e do caminhão para o pátio, pode-se somar mais 3 km (1 km dentro do navio; 1km até o caminhão mais a subida e descida do caminhão; e 1 até o pátio). Total até este ponto: 11 km. E depois, quando é vendido, do pátio para a cegonha e da cegonha para a concessionária, mais 1 km, chegando a 12 km.

“Para conservar o carro como novo, alguns cuidados são tomados. Estacionado no pátio, o veículo deve permanecer com os limpadores de pára-brisa levantados, para conservar as palhetas; o freio de estacionamento liberado, para evitar que pastilhas e sapatas grudem nos discos e tambores; e o cabo da bateria desconectado, para conservar a carga.

“À medida que a estadia se alonga, é necessário movimentar o carro para que os pneus não deformem. E, toda vez que essa unidade é deslocada, há uma checagem de seu estado geral.

“Não existe uma lei que determine uma quilometragem tolerada para que o carro seja considerado 0 km. Mas algumas dezenas são aceitáveis. (disponível em <https://quattrorodas.abril.com.br/noticias/seu-carro-zero-km-roda-muito-antes-da-compra-e-voce-nem-fica-sabendo/#:~:text=Para%20saber%20como%20e%20onde,modelo%20feito%20aqui%20no%20Brasil>, acesso em 19 jul. 2022)

Disso decorre uma divergência deste julgador em relação à *opinio iuris* da Fiscalização e do órgão julgador de primeiro grau: não se pode classificar como “pós-venda” (*vide* Informação Fiscal, fl. 87) a aplicação do combustível no tanque do produto que, a despeito de se encontrar fora da linha de montagem, ainda não foi comercializado, e ainda será submetido a testes e movimentações dentro da unidade fabril, e mesmo fora dela, sob os custos e os riscos do industrial.

Observa-se, com efeito, que o processo fabril/mercantil da montadora de veículos automotores em geral contempla a integração de uma série de etapas:

- a movimentação interna do produto no estabelecimento da montadora contribuinte, até que seja havido como apto à comercialização;
- a movimentação da mercadoria (já não mais produto) em adjacências do estabelecimento (o pátio, por exemplo), quando a mercadoria ainda integra o patrimônio da montadora contribuinte;
- a movimentação da mercadoria até que esteja apta a ser vendida ou entregue ao consumidor final (o que implica movimentação em diversos modais logísticos, como navios e caminhões-cegonhas, e nas dependências da concessionária);
- a movimentação do bem adquirido pelo destinatário final, até que este tenha meios de prover o veículo de combustível.

Tudo isso, o veículo realiza por meios próprios (tração própria, em geral dependente de combustíveis fósseis), ou por meios externos (esteiras, outros veículos, robôs etc.).

Ora, nos termos do art. 309, inciso I, alínea “c” do RICMS-BA/12, **na prestação de serviços de transporte, o combustível efetivamente empregado viabiliza a apropriação de crédito fiscal.**

É certo que o “serviço de transporte” não se confunde com a “movimentação do produto” ou “movimentação da mercadoria” por parte do industrial e do comerciante. Ainda assim, é de se refletir: como admitir-se o crédito fiscal de ICMS na aquisição de combustível para o serviço de transporte de uma mercadoria, e rejeitar-se o crédito de ICMS do mesmo combustível, para aquele que, contribuinte de ICMS, produtor e comercializador do automóvel, contribui com o transporte da mercadoria (ao abastecer o tanque do bem produzido e comercializado com combustível fóssil)? Como negá-lo, se o processo integrado (mais competitivo) do produtor incorpora etapas da movimentação própria do serviço de transporte?

Não à toa, eis os termos da ementa de outra Resposta à Consulta Tributária nº 22873/2020, de 19/02/2021 (SEFAZ/SP):

ICMS – Crédito – Aquisição de combustível para abastecimento de veículos utilizados na transferência de mercadorias entre centro de distribuição e lojas. I. O contribuinte poderá se creditar do imposto relativo à entrada, em seu estabelecimento, de combustível utilizado no acionamento de veículos próprios para a transferência de mercadorias entre o centro de distribuição e suas lojas, etapa de sua atividade comercial, cujas saídas sejam regularmente tributadas (ou, não o sendo, se houver expressa autorização para a manutenção do crédito). II. Ocorre o fato gerador do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular. III. Na hipótese de inexistência de destaque do valor do imposto no documento fiscal emitido em razão da retenção procedida em fase anterior da comercialização do combustível, o contribuinte deverá adotar o procedimento previsto no artigo 272 do RICMS/2000 para efetuar o crédito do imposto. IV. O adquirente, para efeito de aproveitamento do respectivo crédito fiscal, lançará esse valor no livro Registro de Entradas, com a observação “crédito calculado conforme artigo 272 do RICMS/2000”.

E mais: ali admite-se o crédito fiscal de ICMS no combustível empregado no transporte realizado com veículo próprio - Resposta à Consulta Tributária nº 23872/2021, de 04/10/2021 (SEFAZ/SP):

ICMS – Crédito – Aquisição de combustível para abastecimento de veículos próprios utilizados no transporte de matérias-primas. I. É legítimo o aproveitamento de crédito do imposto pago na aquisição de combustível para o acionamento de veículo próprio que transportará matérias-primas utilizadas para a fabricação de mercadorias cujas saídas sejam regularmente tributadas (ou, não o sendo, se houver expressa autorização para a manutenção do crédito). II. Na hipótese de inexistência de destaque do valor do imposto no documento fiscal emitido em razão da retenção procedida em fase anterior da comercialização do combustível, o contribuinte deverá adotar o procedimento previsto no artigo 272 do RICMS/2000 para efetuar o crédito do imposto. III. O

adquirente, para efeito de aproveitamento do respectivo crédito fiscal, lançará o documento no livro Registro de Entradas, com a observação “crédito calculado conforme artigo 272 do RICMS/2000”.

De mais a mais, não se pode considerar o combustível que abastece os veículos automotores produzidos pela montadora, como material destinado a uso ou consumo **do estabelecimento**.

É imperioso que se destaque: os arts. 20 e 33 da Lei Kandir (dos quais decorrem o art. 29 da Lei nº 7.014/96 e o art. 309 do Decreto nº 13.780/12) tratam de bem de uso ou consumo **do estabelecimento**. São expressões do art. 20, *caput*, da Lei Complementar nº 87/96: “...é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria [...] no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo...” (grifou-se).

Isso nada tem que ver com material empregado diretamente **no produto**, para que o processo de industrialização e comercialização se aperfeiçoe.

Notem, ilustres julgadores, que não se tem em exame qualquer recurso de apoio, segurança, aformoseamento ou manutenção dos equipamentos ou das obras físicas do estabelecimento, por exemplo.

Por outro lado, e essa é talvez uma das principais dissensões deste julgador, não se pode fazer prevalecer a interpretação de que “tudo que não é matéria prima, embalagem, material secundário ou intermediário é bem de uso e consumo, sendo vedado o crédito fiscal”. Uma tal interpretação, além de desconsiderar-se a expressão “do estabelecimento”, no conceito da categoria classificatória, é ofensiva à busca da verdade material, fere a natureza das coisas, e deixa de aferir a subsunção de modo mais aprofundado e aderente ao objeto social das empresas e seus processos econômicos.

Deve-se insistir: o combustível aplicado nos tanques do produto da Recorrente não é um recurso estranho à atividade do contribuinte (que, afinal, realiza a montagem e comercialização de automóveis, movidos a partir da queima de combustíveis fósseis). O combustível, sempre integrado ao produto final (abastecido no tanque, para propiciar a geração de energia de propulsão do veículo) será, ou **(a)** recurso para a movimentação autônoma do veículo nas dependências do industrial, durante a sua fase de produção; ou **(b)** recurso para movimentação durante o transporte do industrial ao comerciante; ou **(c)** recurso para que o destinatário final possa usufruir do bem.

Tanto é verdade que, ao julgar caso semelhante, envolvendo uma sistemista da ora Recorrente (industrial de sistemas de chassis, climatização, powertrain e telemática, entre outros, aplicados na linha de produção dos veículos produzidos por esta mesma Recorrente), a 1ª CJF (Acórdão CJF nº 0032-11/15, de 04/02/2015) julgou por unanimidade que a **graxa** (um lubrificante) “compõe o produto final”, admitindo o direito à apropriação de crédito fiscal de ICMS:

ACÓRDÃO CJF Nº 0032-11/15

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a) AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO.** Demonstrada a destinação para uso e consumo com exceção da graxa, que compõe o produto final. Infração parcialmente mantida. **b) AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.** Ficou demonstrado que havia saldo credor, contudo, no caso em lide, o autuado é sistemista do Complexo Ford/Camaçari e os créditos decorrentes das saídas com diferimento são totalmente transferidos para aquela montadora de veículos automotores. Infração mantida. **2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO.** Demonstrada a destinação para uso e consumo com exceção da graxa, que compõe o produto final. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVADO**. Decisão não unânime.

Nesse mesmo julgado, há voto divergente em sentido mais abrangente e liberal, a conceder o mesmo status a, entre outros, “uniformes, paletes, graxas lubrificantes, copos descartáveis, equipamentos de segurança individual, peças de computadores”, por entender que com a Lei Kandir houve substancial modificação em relação ao regime do Convênio ICM 66/88: “[...] o critério para definição dos insumos foi alterado, passando a ser reconhecido como insumo todo aquele produto relacionado à obtenção do objetivo final da empresa”.

Penso que nem tanto ao Céu (a aplicação do método de “Custeio Pleno”, RKW, gestado desde os primórdios do século XX; ou do método de “Custeio Baseado nas Atividades”, ABC, dos anos 80 do séc. XX - a fim de alcançar uma concepção de curtos mais moderna e integrada aos processos do empresário), nem tanto ao Mar (a manutenção de princípios contábeis próprios ao início da revolução industrial no século XVIII, como é o que se assiste na interpretação fiscalista da legislação do ICMS).

A propósito, não impressiona a aplicação da contabilidade de custos, para afirmar que o desembolso com a aquisição desses combustíveis fósseis integra conta contábil do grupo “despesas”, e não “custos”, no que concerne à atividade principal do estabelecimento (fabricação de veículos automotores).

Relembre-se que o Pronunciamento Técnico CPC-16 (estoques) destaca exemplos do que são itens não incluídos no custo dos estoques e reconhecidos como despesa do período em que são incorridos: **a)** valor anormal de desperdício de materiais, mão-de-obra ou outros insumos de produção; **b)** gastos com armazenamento, a menos que sejam necessários ao processo produtivo entre uma e outra fase de produção; **c)** despesas administrativas que não contribuem para trazer o estoque ao seu local e condição atuais; e **d)** despesas de comercialização, incluindo a venda e a entrega dos bens e serviços aos clientes.

Ora, neste caso em exame, o combustível integra o custo (ainda que parcialmente), por estar relacionado à fase de produção (controle de qualidade dos produtos acabados), sendo inviável precisar exatamente o que integra etapas produtivas, o que integra custos do transporte, e o que servirá para que o artefato seja entregue ao consumidor em estado de servir.

No caso do combustível fóssil que abastece os tanques do veículo produzido, este se destina a viabilizar a movimentação do produto, que é um automóvel (e, após comercializado, movimentar-se-á por meio do mesmíssimo combustível). Retirando-se o combustível, não se tem um veículo automotor, mas um veículo de propulsão humana (pois, sem combustível, o automóvel haveria de ser empurrado... - inteligência da Lei nº 9.503/97 - Código de Trânsito Brasileiro - art. 96, inciso I).

Se fora empregado, por exemplo, em um equipamento de movimentação externo ao produto (empilhadeiras etc.), há precedentes deste Conselho em que se entende tratar-se de material de uso ou consumo do estabelecimento (ver, ao propósito, Acórdão CJF nº 0210-11/18, de 16/08/2018, por maioria, GLP empregado em empilhadeiras usadas no ensaque de produto final e as embalagens plásticas/tambores utilizados no descarte de resíduos, por tratarem de etapas pós processo produtivo; e, também, Acórdão CJF nº 0222-12/18, de 16/07/2018, por maioria, GLP empregado em empilhadeiras na indústria de bebidas).

Se, contudo, entra em contato com o produto, o artefato resultante do processo fabril, e se se aplica e se consome (em parte) no processo produtivo, aderindo ao produto e saindo com o mesmo, detém todas as características de material intermediário (ver o citado Acórdão CJF nº 0032-11/15, sobre a graxa empregada em sistemas automotivos).

Daí, ao propósito, o equívoco da ementa do acórdão recorrido, que confunde “partes e peças” empregados em equipamentos do parque industrial, com partes e peças (e outros insumos) empregados diretamente no equipamento produzido.

Aplicar a *ratio* do art. 29 da Lei nº 7.014/96 para bens consumidos com a utilização do produto (como sendo “bem de uso ou consumo **do estabelecimento**”) é ofensivo à natureza das coisas, insista-se. Nem o combustível empregado em um equipamento industrial é “parte ou peça”, nem se pode confundir aquilo que adere e “sai” com o produto (como o combustível abastecido no tanque do produto automóvel) com aquilo com o que se abastece um maquinário fabril.

Prepondera, com a devida vénia, o emprego essencial do insumo de transporte, para o transporte. Veículo automotor, movido a combustível fóssil, se desprovido de combustível tem a sua finalidade econômica desnaturada. Passa a ser um veículo de tração humana.

Imagine-se se um semovente (utilizado para transporte, em estabelecimentos rurais) é

transportado (por meio de um veículo automotor) de um estabelecimento a outro, de contribuintes distintos, em razão de comercialização. É certo que, se a venda é feita para entrega no estabelecimento do adquirente, o alimento oferecido ao semovente durante o percurso do transporte (e que viabiliza a sua sobrevivência e, por conseguinte, função econômica) é “despesa” (do produtor ou do transportador, a depender do ajuste). Ora, vai-se chamar de “custo” aquilo que é essencial para que o bem permaneça em estado de servir (no exemplo, a ração que o adquirente do semovente oferecer ao animal). Todavia, faz sentido dizer que a ração é material de uso e consumo do estabelecimento do produtor rural? (E nem vamos cogitar de se tratar de gramíneas, para que não se afirme que se trata de imóvel por acessão física...).

Outra figuração: imagine-se uma fábrica de brinquedos, que adquire pilhas (baterias) aplicadas aos seus produtos. Essas pilhas viabilizam que os produtos sejam testados nas prateleiras do varejista, estimulam a compra, mas precisam ser substituídas logo após a compra do brinquedo, pelo consumidor final. Ora, seria correto classificar uma pilha empregada em um brinquedo (fonte da energia motriz deste produto), como um “bem de uso ou consumo do estabelecimento”, em relação ao fabricante?

De mais a mais, nos veículos automotores são empregados diversos fluidos, óleos, graxas, aditivos de variadas modalidades, e que se consomem em um prazo mais ou menos alargado no tempo. Pergunta-se: por que o óleo mineral ou a graxa, empregados no veículo, admitem crédito fiscal de ICMS, mas o combustível fóssil (de mesma origem) não admite?

Com a devida vênia, o transporte das mercadorias produzidas e vendidas pode até ser uma mera despesa da indústria (e não um custo da produção), mas integra a atividade econômica do contribuinte (que não se limita à industrialização). Não há uma correlação biunívoca entre “despesa” e “uso ou consumo do estabelecimento”. Tampouco à sua vedação ou admissão de crédito. Se houvesse, o art. 309, inciso I, alínea “c” do RICMS-BA/12 não teria sentido.

Por todo o exposto, sou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269194.0009/21-0, lavrado contra **FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 3.852.650,81**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Rafael Benjamin Tomé Arruty, Marcelo Mattedi e Silva, Antonio Dijalma Lemos Barreto e Maurício Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Henrique Silva de Oliveira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de julho de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO DISCORDANTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS