

A. I. Nº - 281082.0004/21-8  
AUTUADO - FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO MOURA CRISÓSTOMO, JOSÉ MACEDO DE AGUIAR,  
MARCÍLIO JOSÉ AMORIM DOS SANTOS, WÁGNER RUY DE OLIVEIRA  
MASCARENHAS, FRANCISCO DE ASSIS BELITARDO BARBOZA DE CARVALHO e  
ALEXANDRE ÂLCANTARA DA SILVA  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
PUBLCIAÇÃO - INTERNET – 04.03.2022

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0018-01/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM ÔNUS DO FRETE PELO REMETENTE. Nas operações de transferência de mercadorias em que o frete não integra a base de cálculo, não há previsão legal para utilização do crédito fiscal por parte do tomador. Impossibilidade de aplicação do benefício de utilização de crédito fiscal a título de financiamento do capital de giro em razão do valor não ter sido apurado pelo autuado e não ter sido emitida a necessária nota promissória ao agente credor. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em referência, lavrado em 12/07/2021, cuida de exigência de imposto no valor histórico de R\$1.227.236,61, mais multa de 60%, em face da seguinte acusação:

Infração 01 – 001.002.068: Utilizou indevidamente, na condição de remetente, crédito fiscal de ICMS relativo ao frete de mercadorias saídas do estabelecimento em transferência para outro estabelecimento localizado em outra unidade da federação, cujo valor do serviço não foi incluído, por determinação legal, na base de cálculo da operação.

*“A inconformidade em questão é exposta, quando analisada à luz do art. 13, §4º da Lei Complementar 87/96, onde define a base de cálculo do imposto nas transferências...[...].”*

Refere-se aos meses de janeiro a dezembro de 2017; janeiro a dezembro de 2018; janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2019; janeiro a março, maio a agosto e outubro a dezembro de 2020.

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

O contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 21/07/2021 (AR à fl. 64), e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 10/09/2021, peça processual que se encontra anexada às fls. 66 a 82. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seus advogados, os quais possuem os devidos poderes, conforme instrumentos de substabelecimento e procuração constantes nos Autos às fls. 84/85 e 88/90.

A Impugnante inicia sua peça defensiva abordando a tempestividade da mesma, além de fazer uma breve síntese da acusação fiscal, destacando o que irá demonstrar no decorrer de sua peça defensiva.

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

Assevera que o procedimento que originou a lavratura do auto de infração em questão é nulo, pois não foi feita a necessária recomposição da escrita contábil do estabelecimento autuado, a

fim de retratar a nova situação fiscal decorrente do aditivo contratual firmado com o Estado da Bahia, para o pagamento de R\$2.149.982.767,46, relacionado ao montante do crédito presumido utilizado durante o período de vigência do regime de tributação diferenciado PROAUTO/FUNDESE.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, argumenta que o aludido pagamento efetuado modificou a realidade fiscal do estabelecimento ora autuado, podendo existir eventualmente, por exemplo, saldo credor acumulado, entre outros inúmeros reflexos fiscais ao fato ora autuado, que não foram devidamente levadas a efeito pela Fiscalização no momento da lavratura do presente auto de infração.

Cita o artigo 142 do Código Tributário Nacional, e ratifica o pleito pela nulidade da autuação,

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

Por outro lado, também contesta o fato da autuação ter se amparado no art. 13, § 4º, da LC 87/96, sob alegação de que o STF declarou sua constitucionalidade.

Visando sustentar sua alegação, traz à colação a ementa referente ADC nº 49, de 16/04/2021, e volta a ratificar seu pedido de nulidade da autuação.

Quanto ao mérito, alega que cumpriu todos os requisitos formais exigidos pela legislação baiana, sobretudo, tendo suportado o ônus do pagamento do ICMS relativo à aquisição do serviço de frete de mercadorias tributáveis, de modo a garantir o pleno direito ao aproveitamento dos créditos do aludido imposto.

Destaca que não há na legislação de regência do ICMS, e nem mesmo na legislação estadual baiana, qualquer dispositivo legal que corrobore o entendimento da fiscalização, no sentido de autorizar a glosa de créditos fiscais de ICMS oriundos da aquisição de serviço de frete de mercadorias tributadas, em virtude de não inclusão de tal elemento na base tributável do imposto em questão.

Assevera que a base de cálculo do ICMS incidente sobre operações de transferências de mercadorias não guarda qualquer relação com o direito ao aproveitamento de créditos pela Impugnante, decorrentes do serviço de transporte contratado, cujo ônus relativo ao pagamento do imposto foi por ela integralmente suportado.

Com o intuito de amparar sua afirmação, transcreve parte do voto do Acórdão CJF Nº 0336-11/15, dizendo que o mesmo esclarece não ser correto confundir as regras para composição da base de cálculo do ICMS na saída de mercadorias transferidas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte com direito ao creditamento de ICMS oriundo da aquisição de serviço de transporte de mercadoria tributada.

Acrescenta que no voto é esclarecido que, para fins de direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição dos serviços de frete, é necessário apenas que o serviço contratado esteja vinculado às atividades comerciais/produtivas do contratante e as mercadorias transportadas sejam tributáveis.

Cita também decisão do TJ-PE, ressaltando que todas as operações de saída de mercadorias e de transporte listadas no presente lançamento foram submetidas à tributação do ICMS, bem como referem-se ao transporte de bens utilizados no processo produtivo do estabelecimento autuado, o que invariavelmente garante o pleno aproveitamento dos créditos fiscais do referido imposto.

Destaca que os arts. 28 e 29 da Lei nº 7.014/96, asseguram o direito do Impugnante de se creditar dos valores destacados nos documentos fiscais que acobertaram as operações de transporte de mercadorias, para o fim de abater do valor dos débitos apurados em razão das operações de saída realizadas, mencionando o princípio da não-cumulatividade do ICMS previsto no art. 155, § 2º, I da Constituição Federal.

Assinala que, como o presente caso refere-se a operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, embora o parágrafo 4º do artigo 13, da Lei Complementar nº 87/96 tenha sido recentemente declarado constitucional, o serviço de frete não está abrangido pela regra relativa à formação da base de cálculo do ICMS nas saídas de mercadorias, consoante o inciso II, deste mesmo dispositivo.

Dessa forma, entende que a Impugnante sequer poderia ter incluído o valor do serviço na base de cálculo das operações de saída de mercadorias, haja vista que o frete não deve compor a base tributável do imposto, transcrevendo o dispositivo legal acima citado.

Neste sentido, pontua que a definição dos fatores de custo que compõem a base tributável do imposto é taxativa, e, desta forma, não há a possibilidade de inclusão de outras rubricas para fins de composição dos elementos do custo das mercadorias definidos na Lei Complementar nº 87/96. Aduz que a Impugnante agiu em conformidade com a legislação ao não incluir a rubrica relacionada ao serviço de frete na base de apuração do ICMS das operações de saída de mercadorias.

Conclui que a Impugnante cumpriu fielmente todas as determinações da legislação baiana, uma vez que as operações objeto do lançamento foram levadas à tributação e referem-se a bens utilizados no processo produtivo do estabelecimento autuado, garantindo-lhe, portanto, o pleno direito ao creditamento do ICMS relativo à aquisição dos serviços de frete, à luz do princípio constitucional da não cumulatividade.

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

Os autuantes prestam informação fiscal, às fls. 138 a 144, inicialmente esclarecendo, em relação ao pagamento efetuado em maio de 2021, com base no Termo Aditivo ao Contrato de Desenvolvimento de Empreendimento Industrial e Outras Avenças, que a expressão “legislação tributária” definida no sistema tributário nacional, compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (art. 96 CTN).

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

Frisam que ocorrendo o fato gerador nasce a obrigação do contribuinte de efetuar o pagamento do tributo que se extingue juntamente com o crédito dela decorrente, em seguida transcrevem o art. 109 do CTN.

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

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

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

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

Em relação as razões de mérito, destacam que a peça acusatória em nenhum momento alega que os documentos fiscais objetos da glossa dos créditos fiscais são inidôneos, e sim que são documentos fiscais idôneos de prestações de serviço de transporte referentes a operações de transferências entre estabelecimentos do Autuado.

Acrescentam que apesar da idoneidade dos Conhecimentos de Transporte, é vedado utilizar o crédito fiscal do ICMS em tela, com fulcro no art. 17, §8º da Lei nº 7.014/96 e art. 439, III do RICMS-BA/2012.

Informam que as operações autuadas ocorreram a preço CIF em que o frete não compôs a base de cálculo do imposto debitado na NF da mercadoria transferida a outro estabelecimento do mesmo

titular, não ensejando direito ao crédito por parte do Impugnante. Ressaltam o entendimento do CONSEF, a respeito do assunto, trazendo à colação parte do Acórdão CJF N° 0213-12/20-VD e Acórdão JJF N° 0130-03/21-VD.

Ao final, refutam todas as alegações trazidas pelo Defendente e rogam pela procedência total do Auto de Infração em apreço.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pela advogada, Dra. Ana Carolina de Oliveira Martins, OAB-RJ N° 216.338.

## VOTO

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

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

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

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

Entretanto, conforme, inclusive já decidido por esta JJF em outro processo similar do mesmo contribuinte, cujo voto do i. Relator Olegário Miguez Gonzalez concordamos, não existe conflito entre a forma de apuração da presente exigência fiscal e o tratamento tributário disposto ao autuado como beneficiário do Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia – PROAUTO, instituído pela Lei n° 7.537/99. A utilização indevida de crédito fiscal reduziu no mesmo valor o saldo devedor a recolher que deveria ter sido apurado nos respectivos períodos de apuração objeto deste auto de infração.

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

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

O impedimento reside no fato de que a apropriação do crédito fiscal dependia da emissão da correspondente nota promissória ao agente credor no valor do crédito fiscal, decorrente da consequente apuração do valor devido na escrita fiscal. A exigência do ICMS não apurado à época da ocorrência dos fatos geradores, mediante lançamento de ofício, afasta a possibilidade de utilização do benefício de financiamento de capital de giro porque o valor devido não foi apurado pelo autuado e não foi emitida a correspondente nota promissória ao agente credor.

Quanto à arguição de constitucionalidade do art. 13, § 4º, da LC 87/96, destaco que de acordo com o que determina o art. 167, I, do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Destarte, constato que a infração apurada foi descrita de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, não ocorrendo violação ao devido processo legal e à ampla defesa. O imposto e sua base de cálculo foram apurados consoante o levantamento acostado aos autos, que é de fácil entendimento quanto ao método de apuração do imposto exigido, não se encontrando, portanto, no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade deste lançamento.

Quanto ao mérito, o presente lançamento trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, na condição de remetente, relativo ao frete de mercadorias saídas do estabelecimento em transferência para outro estabelecimento localizado em outra Unidade da Federação, cujo valor do serviço não foi incluído, por determinação legal, na base de cálculo da operação.

Consta, na descrição dos fatos, que foi elaborado demonstrativo de crédito indevido de conhecimentos de transporte vinculados a operações de transferência, sintético e analítico em anexo em meio magnético, e cópias dos CT-e e suas respectivas notas fiscais apenas de forma exemplificativa, e em conformidade com o art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96.

A matéria tratada neste PAF, diz respeito ao serviço de transporte interestadual de carga em operações de transferência de produto acabado para outro estabelecimento do mesmo grupo empresarial, situado em outro Estado, e o remetente se creditou indevidamente do ICMS referente a tal serviço, quando a base de cálculo da operação não inclui o preço do frete, em consonância com o parágrafo 8º do art. 17 da Lei 7.014/96 (abaixo reproduzido). Neste caso, apesar de ter arcado com o custo do frete, não é cabível o crédito, já que não existe saída subsequente tributada, neste Estado, que o ampare:

*Lei nº 7.014/96:*

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

...

*§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é:*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

Considerando que o estabelecimento autuado é industrial, o valor da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência da mercadoria produzida é determinado pelo seu custo de produção, assim entendido, a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conforme dispositivo legal acima reproduzido.

O autuado afirmou que a autuação está centrada no crédito indevido de ICMS, oriundo da aquisição de serviço de frete de mercadorias destinadas a estabelecimentos localizados em outras Unidades da Federação.

Por outro lado, os autuantes informaram que as operações questionadas ocorreram a preço CIF, em que o frete não compõe a base de cálculo do imposto debitado na NF da mercadoria transferida a outro estabelecimento do mesmo titular, não ensejando direito ao crédito por parte do Impugnante.

Observo, que independentemente de o sujeito passivo ter despesa com transporte, correspondente ao valor do frete, o mencionado valor não compõe a base de cálculo da mercadoria tributada, objeto da transferência. Portanto, em relação ao ICMS para esta situação, os conceitos de frete “FOB” e “CIF” não alteram a interpretação quanto à operação em comento, haja vista que o preço do serviço de transporte não compõe a base de cálculo do imposto debitado na NF de saída da mercadoria transferida a outro estabelecimento do mesmo titular, em outro Estado.

Não se trata, no presente caso, de negar a aplicação do princípio da não-cumulatividade, uma vez que se atendida a pretensão do sujeito passivo, impossibilitaria ao Erário auferir qualquer valor sobre o serviço de transporte tributável que foi contratado. O valor do frete contratado é despesa

não componente do custo da mercadoria transferida, inexistindo permissivo legal para o remetente contratante se creditar do ICMS destacado no CTRC relativo ao serviço de transporte para transferência de mercadoria a outro seu estabelecimento, quando o valor da operação de transferência toma por base de cálculo o “custo da mercadoria”, que não inclui o valor do frete.

Por fim, vale mencionar que o não cabimento do crédito pelo remetente da mercadoria, independentemente de ser CIF ou FOB, resulta do fato de que se fosse permitido haveria uma anulação do único débito do ICMS sobre o frete, destacado no Conhecimento de Transporte, ou seja, não haveria recebimento por parte do erário estadual de imposto sobre a referida prestação de serviço, iniciada no Estado da Bahia.

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

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281082.0004/21-8, lavrado contra **FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.227.236,61**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de fevereiro de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR