

A.I. Nº - 269194.0009/21-0
AUTUADO - FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.
AUTUANTE(s) - MARCOS ANTONIO MOURA CRISÓSTOMO, MARCÍLIO JOSÉ AMORIM
DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS BELITARDO BARBOZA DE
CARVALHO, JOSÉ MACÊDO DE AGUIAR, WAGNER RUY DE
OLIVEIRA MASCARENHAS e ALEXANDRE ALCÂNTARA DA SILVA
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18/04/2022

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0056-02/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE 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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 25/10/2021, para exigir do ICMS 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.

Os autuante informam que a autuação: *“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.”*

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fls. 24 a 41, onde inicialmente frisa ser tempestiva a defesa, relata os fatos e argui nulidade do lançamento, em razão do que nomeou de o lapso material, cometido pelos autuantes, no que tange à ausência de recomposição da sua escrita fiscal, a fim de refletir a 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 o Estado da Bahia, para fins de adesão aos incentivos fiscais do programa PROAUTO/FUNDESE - Doc. 02.

Esclarece que era beneficiária do Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo – PROAUTO, vinculado ao Fundo de Desenvolvimento Social e Econômico – FUNDESE, autorizado

pela Lei nº 7.537/99. Dessa forma, lhe foi concedida linha de crédito, oriunda do FUNDESE, conversível em isenção parcial do ICMS, a ser aplicada em cada período apuração, correspondente ao montante equivalente a 80% do ICMS mensal apurado, o qual era lançado na sua escrita fiscal na forma de crédito presumido.

Em contrapartida ao regime financeiro-tributário relata que era obrigada a efetuar, em cada período de apuração, o recolhimento mínimo à vista, equivalente a 20% do ICMS devido, nos moldes do regime especial de tributação concedido e o Contrato de Financiamento.

Conta que, em maio de 2021, firmou com o Estado do Bahia “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, em decorrência do referido contrato de financiamento, haja vista a comunicação de encerramento de suas atividades fabris neste estado - Doc. 02.

Acrescenta que face ao cumprimento do aditivo firmado em 27 de maio de 2021, efetuou o pagamento no montante de R\$ 2.149.982.767,46, 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.

Conclui que a presente autuação está centrada no suposto creditamento indevido do ICMS, em relação a operações supostamente não vinculadas à atividade produtiva do seu estabelecimento.

Aduz que a metodologia empregada pelos autores é ilegal, na medida em que não houve a recomposição da escrita fiscal do estabelecimento, para fins de contabilização do montante de R\$ 2.149.982.767,46, liquidado antecipadamente. Ou seja, foi ignorada por completo o pagamento mencionado, bem como todas as disposições normativas do Termo Aditivo, que certamente definiram uma nova situação jurídica e fiscal ao estabelecimento, para *sponte sua*, lançar mão de uma metodologia de apuração do imposto ainda baseada nas regras de tributação especial concedidas quando beneficiária do PROAUTO/FUNDESE.

Diz ser evidente que, a partir do momento em que antecipou o pagamento de todo o crédito presumido de ICMS, relacionado à sistemática do PROAUTO/FUNDESE, estes créditos fiscais lançados na sua apuração, até maio de 2021, deixaram de existir.

Conclui ser fato que o pagamento efetuado modificou a realidade fiscal do estabelecimento, podendo existir eventualmente, por exemplo, saldo credor acumulado, entre outros inúmeros reflexos fiscais ao fato autuado, que não foram devidamente levadas a efeito pela fiscalização no momento da lavratura do Auto de Infração. Isto é, o lançamento obrigatoriedade deveria retratar a atual realidade fiscal do estabelecimento, à luz do artigo 142 do Código Tributário Nacional, sob pena de declaração de nulidade, por vício material.

Pondera que sendo o lançamento referente a fatos geradores de fevereiro de 2017 a setembro de 2020, 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.

Conclui que não tendo os autores promovido a recomposição da sua escrita fiscal, nem ter apresentado qualquer embasamento normativo para efetuar a cobrança do ICMS, ora calculado, como se a autuada ainda fosse beneficiária do PROAUTO/FUNDESE, resta prejudicado o embasamento legal e a liquidez do lançamento, devendo o mesmo ser declarado nulo.

Ao abordar o mérito, explica que o suposto creditamento indevido do ICMS está calcado basicamente no fato de a fiscalização equivocadamente acreditar que o combustível adquirido, que é utilizado unicamente para abastecimento dos veículos produzidos na etapa final da linha de montagem, seria classificado como bem de uso e consumo do estabelecimento.

Ressalta que o combustível se constitui insumo empregado nos veículos produzidos na etapa final do processo fabril, com o fim de propiciar o abastecimento mínimo dos automóveis. Trata-

se 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.

Conclui ser evidente que a autuação revela-se ilegal, uma vez que os autuantes deveriam ter realizado uma investigação mais detida acerca do processo produtivo do estabelecimento e sobre a efetiva utilização do combustível dentro das suas atividades operacionais, no que viria a concluir que o combustível enquadraria no conceito de insumo, eis que integrado ao produto final e diretamente empregado na sua atividade fim.

Assim, na busca da verdade material, esclarece que adquire o combustível de distribuidores retalhistas, cujos caminhões abastecem um tanque com capacidade de aproximadamente 30 litros, situado na parte externa do seu estabelecimento. Em seguida o combustível é bombeado do tanque de estocagem até o equipamento de abastecimento contíguo à linha de montagem da fábrica, conforme fotografia plotada, demonstrando 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.

Acrescenta que concluído este abastecimento, os veículos produzidos 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.

Conclui, não haver dúvidas de que o combustível em questão constitui um insumo imprescindível empregado na parte final da produção dos veículos automotores, passível de ter os respectivos créditos de ICMS integralmente aproveitados.

Assevera que esse entendimento está perfeitamente de acordo com a legislação baiana, art. 309, inc. I, alínea “b” do RICMS, e com a orientação do próprio CONSEF, que estabelece que a utilização de créditos fiscais relativos às matérias primas e produtos intermediários condiciona-se que as mercadorias adquiridas sejam consumidas no processo industrial, ou integrem o produto na condição de elementos indispensáveis a sua produção, conforme Acórdão JJF nº 0284-02/06, copiado.

Transcreve trecho de resposta de consulta à SEFAZ/BA orientando a possibilidade do creditamento decorrente da aquisição de combustível quando utilizado *“diretamente no processo industrial, a condição de produto cuja participação é indispensável a essa atividade”* e dessa forma, defende que o direito ao crédito alcança genericamente as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e insumos utilizados diretamente no processo industrial, na condição de produto cuja participação é indispensável a essa atividade, aí incluídos os gases empregados nos equipamentos industriais como força motriz ou agente catalisador.

Complementa que nesta linha, em situações análogas com a presente, referentes à aquisição de combustíveis, os tribunais admitem o creditamento do ICMS, quando demonstrado a sua aplicação no processo produtivo, conforme julgamento do CARF 270/1275347-1400/10-1, ementa reproduzida.

Traz como suporte, trecho da resposta à Consulta Tributária nº 20814, de 11/03/2020, proferida pela Secretaria de Fazenda a Planejamento do Estado de São Paulo - Resposta à Consulta nº 20814 de 11/03/2020, disponibilizada no site da SEFAZ/SP em 12/03/2020, e para reforçar seus argumentos aponta que outras unidades federativas definem o que seja produto intermediário e o seu alcance, frente o processo industrial e recorre ao disposto no item 2.1.2, letras “a” e “b”, número 1, Capítulo V da Instrução Normativa DRP nº 45/98, editada pela Secretaria de Fazenda do Rio Grande do Sul, copiada.

Diz que outra fonte importante é o Parecer Normativo nº 10/1975, prolatado pela Secretaria de Estado da Fazenda do Rio de Janeiro, que define o produto intermediário, assim como um ato da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, a qual por meio da Decisão Normativa CAT nº

01/2001, também reconhece que os ditos produtos intermediários podem ter classificação abrangente conforme a natureza do processo industrial do estabelecimento. Isto é, para que garantam ao adquirente o direito ao crédito do ICMS, devem representar ingredientes do processo fabril:

Destaca o entendimento do Superior Tribunal de Justiça que reconhece o direito ao crédito de ICMS em relação à aquisição de produtos intermediários “*desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial*”, conforme realçado pelo seguinte precedente da Primeira Turma no AgInt no REsp 1486991/MT, STJ, Relator Min. Gurgel de Faria, DJ-e 21/06/2017.

Aponta ainda o recente entendimento do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, amparado no entendimento do. STJ na Apelação - Processo: 0175473-41.2007.8.05.0001, Relatora Marielza Maues Pinheiro Lima, publicado em 02/06/2021.

Conclui restar claro que agiu corretamente ao aproveitar-se dos créditos de ICMS, em virtude da aquisição de combustível destinado unicamente à locomoção inicial e básica dos seus veículos recém produzidos, pois é fato que o mesmo se integra ao produto final.

Requer seja o Auto de Infração julgado inteiramente insubstancial, com o cancelamento integral da exigência fiscal.

Um dos autuantes presta a informação fiscal às fls. 83 a 88, onde, após transcrever resumidamente os argumentos da defesa, registra que, conforme o art. 109 do Código Tributário Nacional, os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa de definição do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Frisa que de fato, as obrigações de natureza tributária existem simplesmente em virtude da ocorrência de fatos geradores que fazem nascer a obrigação de pagamento do tributo ou penalidade pecuniária por parte dos sujeitos passivos.

Conta que em detida análise do termo aditivo de contrato acostado pela autuada não se observa menção à quitação de qualquer obrigação de natureza tributária. Ao contrário, o que se nota é a manifestação da empresa interessada em prosseguir no exercício do direito de defesa para questionar as autuações fiscais exercitadas justamente no período de vigência do contrato, fato que evidencia a total independência entre obrigações tributárias e as de naturezas diversas, conforme letra “l” do tópico CONSIDERANDO, que está contido no termo aditivo do contrato.

Aponta que o esclarecimento desse tópico já é suficiente para rebater qualquer dos argumentos defensivos, ou seja, o de não haver qualquer relação entre a quitação de obrigações associadas ao contrato de direito privado celebrado entre a autuada e o estado da Bahia e as obrigações decorrentes das relações jurídicas tributárias entre os mesmos no período.

Quanto ao argumento de que a fiscalização ignorou o pagamento dos R\$ 2.149.982.767,46 e da necessidade de recomposição da escrita fiscal que poderia levar, dentre outros efeitos, a existência de saldo credor acumulado nos exercícios fiscalizados, informa que o pagamento do financiamento do capital de giro antecipadamente não é ato jurídico de natureza tributária, não podendo ser levado em conta na apuração do ICMS da autuada.

Acrescenta que as vantagens decorrentes do programa PROAUTO/FUNDESE também não podem ser utilizadas pela autuada, haja vista inexistir previsão legal para gozo deste benefício fiscal em imposto devido, apurado através de auditoria fiscal-contábil e resultante de lançamento de ofício.

Indica como outra razão para não aplicação do benefício PROAUTO, a condicionante de que para que haja utilização de crédito fiscal presumido, a título de financiamento do capital de giro, é necessária a prévia apuração desses valores pela autuada além de emissão de nota promissória junto ao agente credor.

Quanto a este tópico da defesa, entende serem descabidas as arguições.

Quanto aos argumentos trazidos pela autuada que contesta o mérito, após transcrevê-los, diz não serem plausíveis, pelas seguintes razões:

- 1) O combustível de fato, serviu para abastecimento mínimo dos tanques dos veículos produzidos para que esses sejam conduzidos até o pátio das concessionárias e, por último, pelos adquirentes até um posto de combustível mais próximo para reabastecimento. Contudo, usado com essa finalidade não tem qualquer ligação, nem mesmo indireta, com o processo produtivo da empresa;
- 2) O combustível é adicionado ao tanque depois do veículo já produzido, sendo absolutamente irrelevante sua adição para efeito de fabricação do mesmo;
- 3) É diferente do ocorre com as diversas peças que vão sendo adicionadas aos veículos e a eles dando forma até a sua conclusão, que incorporadas ao produto ou mesmo consumidas em função do processo produtivo;
- 4) A adição de combustível deve ser considerada como uma etapa de pós-venda, já que ocorre em momento posterior à elaboração do produto final;
- 5) A obtenção do produto final, o veículo, ocorrerá de forma ordinária e independente da utilização deste combustível, ou seja, o produto está pronto e acabado antes da adição de qualquer combustível em seu reservatório próprio;
- 6) Os excertos dos julgados e consultas carreadas ao PAF tratam em regra de combustíveis que não guardam relação com a autuação. Este é especificamente usado nos veículos após já estarem prontos e aqueles tratam de combustíveis com finalidades diversas, conforme o exemplo da consulta feita à SEFAZ-BA, onde o combustível tratado é o gás natural, consumido em caldeiras para geração de vapor. Para estes casos, o crédito é devido;
- 7) Existe processo no CONSEF contra a autuada com infração versando sobre mesmo tema, julgado procedente, conforme Acórdão JJF nº 0125-03/21.

Ratifica a ação fiscal em toda a sua integralidade, pugna pela procedência total do Auto de Infração, com o fim de condenar o sujeito passivo ao pagamento do crédito tributário com todos os seus consectários legais.

Presente na sessão de julgamento um dos autuantes o Auditor Fiscal Francisco de Assis Belitardo Barboza de Carvalho, cadastro 13.269.194-3 e o representante da empresa o estagiário Sr. Gabriel Bolivar, acadêmico do Curso de Direito, que informou que somente irá acompanhar o julgamento.

O Auditor Fiscal, reforçou a informação fiscal, prestada nos autos, no sentido de不存在 qualquer relação entre o acordo firmado entre as partes (autuada e o Estado da Bahia) e o pagamento realizado pela autuada e as exigências de natureza tributária. Pontua que a empresa não deixou claro sua pretensão quanto a apropriação do crédito fiscal.

Quanto ao mérito, frisou que o combustível, motivo da autuação, não tem relação com o processo produtivo, sendo adicionado ao veículo no final quando já está pronto e acabado.

É o relatório.

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) diferimento 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 diferido em relação as mercadorias recebidas com diferimento 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 diferimento, 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 diferimento, 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 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.

Assim, a discordia 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 transcrito, 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269194.0009/21-0**, lavrado contra **FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 3.852.650,81**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de março de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR