

A. I. N° - 281082.0008/22-1
AUTUADO - FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO MOURA CRISÓSTOMO, JOSÉ MACEDO DE AGUIAR, MARCÍLIO JOSÉ AMORIM DOS SANTOS, WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS e FRANCISCO DE ASSIS BELITARDO BARBOZA DE CARVALHO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 05/12/2022

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0260-04/22-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAIS PARA USO E/OU CONSUMO PRÓPRIO PELO ESTABELECIMENTO. GLOSA. Impossibilidade de utilização de créditos fiscais considerados como insumos ou produtos intermediários, em aquisições ocorridas após o encerramento das atividades produtivas neste Estado. Acusação subsistente. 2. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS PARA USO E/OU CONSUMO PRÓPRIO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Existe previsão legal para exigência do ICMS-Difal nesta circunstância. Aquisições efetuadas após período de encerramento das atividades fabris. Cálculos efetuados pelos autuantes não representaram majoração do valor devido. Acusação subsistente. Não acolhidas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência teve sua expedição ocorrida em 22/06/22 para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 2.252.817,30, mais multas, em decorrência das seguintes imputações:

- **Infração 01 - 001.002.002:** *“Utilizou indevidamente credito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Conforme demonstrativos resumo e analítico de crédito fiscal indevido de uso e consumo apenso ao PAF”*. Valor lançado R\$ 2.230.398,78, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 02 - 006.002.001:** *“Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. De acordo com os demonstrativos apensos e vinculados a infração 001.002.002”*. Valor lançado R\$ 22.418,52, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

O autuado, por intermédio de seus Representantes Legais, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 25 a 48, efetuando, inicialmente, uma síntese dos fatos envolvidos pela autuação e, em seguida, passou a arguir sua nulidade em virtude de erro detectado na apuração do crédito tributário combatido.

Neste sentido citou como sendo lapso material cometido pelos autuantes a falta de recomposição da sua escrita fiscal a fim de refletir sua nova realidade fiscal/contábil, após o pagamento de R\$ 2.149.982.767,46, referente 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 (Doc. 02), pontuando que 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.

Disse que uma das medidas visando ao fomento no setor de automóveis consistia na concessão de financiamento de capital de giro, de modo que estava autorizado 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.

Explicou que por meio de todos os aludidos normativos, lhe foi concedida linha de crédito, oriunda do FUNDESE, conversível em isenção parcial do ICMS, a ser aplicada em cada período de apuração, correspondente ao montante equivalente a 80% do ICMS mensal apurado, o qual era lançado na escrita fiscal do estabelecimento autuado na forma de crédito presumido, ao tempo em que, em contrapartida ao regime financeiro-tributário acima, era obrigado a efetuar, em cada período de apuração, o recolhimento mínimo à vista equivalente ao percentual de 20% sobre o ICMS devido, nos moldes do regime especial de tributação concedido pela Lei nº 7.537/99 e Contrato de Financiamento.

Pontuou que, entretanto, em maio de 2021, firmou com o Estado da Bahia 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. (Doc. 02).

Desta maneira, disse 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, atualizado monetariamente, para fim 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.

Sustentou que é fato que a metodologia empregada pelos autuantes revela-se completamente ilegal, na medida em que não há a devida recomposição da sua escrita fiscal, até o período de maio de 2021, para fim 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, ignorando, por completo, o pagamento efetuado, bem como todas as disposições normativas do Termo Aditivo ora em regência, que certamente definiram uma nova situação jurídica e fiscal ao estabelecimento autuado, para lançar mão de uma metodologia de apuração do imposto ainda baseada nas regras de tributação especial concedidas quando beneficiária do PROAUTO/FUNDESE, considerando 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 apuração do estabelecimento autuado, até o mês de maio de 2021, deixaram de existir.

Com isso, afirmou que o presente lançamento, obrigatoriamente, deveria retratar a atual realidade fiscal do estabelecimento em questão, à luz do artigo 142 do Código Tributário Nacional, sob pena de declaração de nulidade, por vício material.

Desta forma, sustentou que tendo em vista que o presente lançamento se refere a fatos geradores relativos ao período de janeiro a setembro de 2021, 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 que assumiu com o Estado da Bahia, e, não tendo os autuantes promovido a recomposição da sua escrita fiscal de modo a refletir o pagamento que efetuou para o fim de liquidação antecipada do crédito presumido acumulado concedido no PROAUTO/ FUNDESE, nem ter apresentado qualquer embasamento normativo para efetuar a cobrança do ICMS ora calculado, como se ainda fosse beneficiária da sistemática de apuração do PROAUTO/ FUNDESE, resta prejudicado o embasamento legal e a liquidez do presente lançamento de ofício, devendo o mesmo ser declarado nulo.

Ao ingressar ao mérito da autuação, passou a se reportar a “*energia elétrica utilizada no processo industrial – Direito ao crédito de ICMS*”, asseverando que todos os bens objeto da presente

autuação foram aplicados no seu processo industrial, motivo pelo qual deve ser integralmente cancelada a presente exigência.

Pontuou que diante das particularidades da presente autuação, demonstrará, primeiro, as razões que ensejam o cancelamento em relação ao insumo referente à energia elétrica e, depois, quanto aos demais, destacando que seu estabelecimento possui natureza industrial, a energia elétrica adquirida e aplicada no processo industrial se enquadra perfeitamente no artigo 20 c/c artigo 33, II, “b” da Lei Complementar 87/96, transcritos.

Ressaltou que a própria legislação baiana e a Secretaria de Fazenda, por meio dos Pareceres Normativos nºs 14.700/09 e 11.304/2010, são categóricos em reconhecer o direito ao crédito do ICMS sobre a aquisição de energia elétrica consumida no processo produtivo, exatamente por ser este produto um insumo – se não o fosse, não garantiria o direito ao crédito, transcrevendo o que chamou de contundente trecho do Parecer 11.304/2010, fls. 33/34.

Desta forma, sustentou ser certo que a energia elétrica adquirida é empregada em processo de industrialização, notadamente, como fonte motriz do processo de fabricação dos automóveis, legitimando, pois, os créditos de ICMS aproveitados nos termos previstos pelo artigo 33, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar nº 87/96 e art. 93, inciso II, alínea “b”, item 2, do RICMS/BA.

No tocante as aquisições de outros insumos e produtos intermediários, destacou o *“Direito ao crédito do ICMS – entendimento do CONSEF/BA, TJBA e do STJ”*, citando que cumpre também observar a correta utilização dos créditos destes insumos e produtos intermediários descritos no presente Auto de Infração, que disse estar demonstrando de forma exemplificativa diante da numerosa quantidade de itens glosados.

Sustentou que o suposto creditamento indevido do ICMS está calcado basicamente no fato dos autuantes, equivocadamente, acreditarem que os bens adquiridos estariam classificados como de uso e consumo do estabelecimento, ressaltando ser importantíssimo o fato de que estes bens, assim como a energia elétrica citada no tópico anterior, constituem insumos e produtos intermediários empregados nos veículos produzidos pelo estabelecimento autuado.

Aduziu que é ainda mais flagrante a correta utilização dos créditos quando se analisa os bens, os quais foram classificados como de uso e consumo, mas que, na realidade, integram diretamente o produto final, como, por exemplo, o caso dos itens “MANUAL DO PROPRIETARIO - NOVO ECO SPORT”, “MANUAL DO PROPRIETARIO – NOVO KA 2020”, “ETIQUETA DE IDENTIFICAÇÃO” e “PEÇAS DE VEICULOS”, não havendo maior demonstração de que tais insumos não são meramente para uso e consumo, mas, sim, que integraram o produto, ensejando, assim, o direito ao crédito, sendo inimaginável se admitir a comercialização de um automóvel sem peças essenciais, ou mesmo desacompanhado do seu manual de instruções, destacando, ainda, que itens como etiquetas e manuais são agregados ao veículo final produzido, de modo que sem eles é impossível o cumprimento, inclusive, das normas de segurança que regem toda a sistemática de comercialização dos veículos fabricados, não havendo dúvidas de que os bens em questão constituem insumos imprescindíveis empregados na parte final da produção dos veículos automotores, passível de ter os respectivos créditos de ICMS integralmente aproveitados.

Asseverou ser evidente que a presente autuação também se revela ilegal, uma vez que os autuantes deveriam ter realizado uma investigação mais detida acerca do seu processo produtivo para averiguar a efetiva utilização destes bens nas atividades operacionais do estabelecimento autuado, sendo que, caso assim tivessem feito, viriam a concluir que os bens utilizados se enquadram no conceito de intermediários.

Neste sentido, disse que analisou o trabalho apuratório dos autuantes, tendo identificado na base de apuração bens que claramente devem ser classificados como intermediários, pois estão diretamente inseridos no processo produtivo do estabelecimento autuado, a exemplo dos denominados “ÓLEO DE CORTE INTEGRAL VEGETAL MQL” e “ÓLEO SOLÚVEL DOUBLE PHASE”, ressaltando, a título ilustrativo, que outras Unidades Federativas admitem a tomada de créditos

oriundos da entrada dos bens elencados na presente autuação, quando tal insumo, como no presente caso, é classificável com um autêntico produto intermediário, citando e transcrevendo a este respeito entendimento externados pela legislação tributária de outros Estados (Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, São Paulo e Minas Gerais), além de decisão proferida pelo E. Superior Tribunal de Justiça.

Concluiu este tópico, relacionado a infração 01, citando que, a bem da verdade, de todos os aspectos pontuados, chega-se à indelével conclusão de que os autuantes, por não possuírem o conhecimento técnico e operacional acerca da atividade industrial que desenvolve, apresentou acusação fiscal totalmente desprovida de embasamento probatório, sendo inequívoco, pelo exame dos fatos trazidos à baila, que a manutenção das operações na base de apuração, segundo o critério de que os respectivos bens seriam “alheios ao produto final fabricado pelo estabelecimento”, parte de uma premissa absolutamente aleatória e mergulhada em mero senso comum, de modo que o presente Auto de Infração dever ser julgado inteiramente improcedente.

Ao se referir a infração 02, observou no tópico intitulado “Do equívoco cometido pelo i. Fiscal ao apurar a base de cálculo do DIFAL”, que sequer há incidência de ICMS-DIFAL nas operações que compõem a presente autuação, sendo também flagrantemente improcedente a autuação, na medida em que os cálculos elaborados pelos autuantes para a apuração da base de cálculo do ICMS-ST está dissonante do que determina a regra de regência da substituição tributária, ao realizar o cálculo “por dentro” do imposto retido e/ou utiliza-se da alíquota interna do ICMS para agregação à base tributável do DIFAL-ST – ambas metodologias sem qualquer amparo na legislação de regência e baiana.

Isto porque, como se verifica da fórmula de cálculo adotada pelos autuantes, quando da apuração do montante relacionado ao diferencial de alíquotas – DIFAL-ST, incluíram o valor do próprio imposto incidente na operação, majorando ilegalmente a aludida base, além de considerar para a composição desta base a alíquota interna no Estado da Bahia, quando o correto seria apenas o percentual resultante do diferencial de alíquotas.

Ressaltou que esta regra estava introduzida no Convênio ICMS 52/2017, que dispunha sobre a metodologia de cálculo do ICMS – ST, com a aplicação do próprio imposto na base de cálculo de ICMS-ST, conforme as disposições normativas na sua Cláusula 14ª:

“Cláusula décima quarta O imposto a recolher por substituição tributária será:

(...)

II - em relação aos bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, o valor calculado conforme a fórmula “ICMS ST DIFAL = [(V oper - ICMS origem) / (1 - ALQ interna)] x ALQ interna - (V oper x ALQ interestadual)”, onde:

a) “ICMS ST DIFAL” é o valor do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida na unidade federada de destino para o bem ou a mercadoria e a alíquota interestadual;

b) “V oper” é o valor da operação interestadual, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros;

c) “ICMS origem” é o valor do imposto correspondente à operação interestadual, destacado no documento fiscal de aquisição;

d) “ALQ interna” é a alíquota interna estabelecida na unidade federada de destino para as operações com o bem e a mercadoria a consumidor final;

e) “ALQ interestadual” é a alíquota estabelecida pelo Senado Federal para a operação.

(...)”

Observou, porém, que esta metodologia já havia sido suspensa pela ADI 5866, e restou excluída do ordenamento após o advento das novas normas trazidas pelo Convênio 142/2018, o qual expurgou a aludida modalidade de cálculo da base do ICMS-ST, sendo, desta maneira, expresso no vigente

Convênio ICMS nº 142/2018, em sua Cláusula 12ª, que o montante do ICMS não integra a base de cálculo do ICMS-ST:

***Cláusula décima segunda** Tratando-se de operação interestadual com bens e mercadorias submetidos ao regime de substituição tributária, destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, a base de cálculo do imposto devido será o valor da operação interestadual adicionado do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida na unidade federada de destino para o bem ou a mercadoria e a alíquota interestadual.*

Observou que, nem mesmo ignorando-se o ilegal cálculo “por dentro” efetuado, é certo que a metodologia de apuração do DIFAL, pela simples aplicação dos percentuais devidos, está absolutamente equivocada, isto porque os autuantes elaboraram uma equação matemática própria para a apuração da DIFAL supostamente devido ao Estado da Bahia:

$$BC \text{ Difal} = \frac{[BC - (BC \times ALQ \text{ inter})]}{(1 - ALQ \text{ intra})}$$
$$DIFAL = \frac{BC \text{ Difal} \times ALQ \text{ intra}}{100 - (BC \times ALQ \text{ inter})}$$

Explica-se:

BC Difal – Base de Cálculo do DIFAL

BC – Valor total da Nota Fiscal

ALQ inter – Alíquota Interestadual

ALQ intra – Alíquota interna do Estado da Bahia

Asseverou ser certo que este entendimento não merece prosperar, posto não competir aos autuantes a criação de equação para o cálculo do imposto devido, haja vista que o Convênio ICMS 93/2015 já conferia, expressamente, a forma como o imposto deveria ser apurado, conforme se verifica abaixo:

§ 1º-A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas:

ICMS origem = BC x ALQ inter

DESTINO ICMS = [BC x ALQ intra] - ICMS origem

Onde:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.

À luz da fórmula acima, disse que os autuantes destoaram completamente daquela expressamente desenhada pelo aludido Convênio ICMS 93/2015, o que, como não poderia deixar de ser, em se tratando de aritmética, os levou à apurarem valores absolutamente diversos daqueles supostamente devidos.

Em conclusão requereu que seja o Auto de Infração julgado inteiramente insubsistente, com o cancelamento integral da exigência fiscal a que ele se refere, pelas razões aduzidas.

Os autuantes apresentaram a Informação Fiscal, fls. 87 a 94, efetuando, inicialmente, uma síntese dos fatos e dos argumentos defensivos, para, em seguida, passar a contestá-los.

Assim é que, em relação ao pagamento no valor de R\$ 2.149.982.767,46 efetuado pelo autuado em maio de 2021, com base no Termo Aditivo ao Contrato de Desenvolvimento de Empreendimento Industrial e Outras Avenças, consideraram imperioso esclarecer 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, portanto, ocorrendo o fato gerador nasce a obrigação do contribuinte de efetuar o pagamento do tributo que extingue-se juntamente com o crédito dela

decorrente.

Pontuaram que o art. 109 do CTN assim dispõe:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Em seguida aduziram que, no caso em apreço, o autuado alegou que o acordo de financiamento firmado com o Estado da Bahia, com a intermediação da Agência de Fomento do Estado da Bahia S.A. - DESENBAHIA, de natureza extrafiscal, teria o condão de alterar a natureza jurídica tributária.

Sustentaram que analisando trechos do Código Tributário Nacional, fica evidente que os acordos entres pessoas jurídicas, públicas ou não, não tem o direito de alterar a interpretação tributária, muito menos a ocorrência do fato gerador.

Neste rumo afiançaram que o pagamento do financiamento antecipadamente, efetuado pelo autuado, não tem natureza tributária e não pode ser levado em consideração na apuração do ICMS do ora defendente, acrescentando que, no mesmo sentido, o benefício fiscal do PROAUTO/FUNDESE, também não pode ser utilizado, haja vista que inexistia previsão legal para utilização do benefício fiscal em imposto devido apurado através de auditoria fiscal contábil, resultante de lançamento de ofício realizada pelo sujeito ativo.

Consideram 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.

Disseram que este é o entendimento da 1ª JfF no ACÓRDÃO JfF Nº 0211-01/21-VD, onde o relator foi enfático: “(...) Entretanto, conforme, inclusive já decidido por esta JfF em outro processo similar do mesmo contribuinte, cujo voto do i. Relator Olegário Miguez Gonzalez concordamos, não existe conflito entre a forma de apuração da presente exigência fiscal e o tratamento tributário disposto ao autuado como beneficiário do Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia – PROAUTO, instituído pela Lei nº 7.537/99. A utilização indevida de crédito fiscal reduziu no mesmo valor o saldo devedor a recolher que deveria ter sido apurado nos respectivos períodos de apuração objeto deste auto de infração. O benefício do autuado consistia na apropriação como crédito fiscal de valor a título de financiamento de capital de giro, limitado a um percentual do saldo devedor apurado em cada mês. Dentre os critérios e condições para fruição do financiamento de capital de giro, estabelecidos no art. 5º da Lei nº 7.537/99, constava o da obrigatoriedade da empresa beneficiada de emitir títulos de crédito em favor do gestor financeiro do FUNDESE, no valor de cada parcela liberada. O art. 4º do Decreto nº 14.209/12 reiterou que a escrituração de créditos fiscais para compensação do valor do ICMS a recolher, no valor correspondente ao financiamento de capital de giro, dependia da emissão da correspondente nota promissória em favor do agente credor. A utilização de créditos fiscais indevidos resultou em redução do saldo devedor a recolher do imposto, sendo exigido no presente lançamento de ofício, o qual não poderá ser reduzido com base no lançamento de crédito fiscal a que teria direito para fruição do financiamento de capital de giro estabelecido na Lei nº 7.537/99. O impedimento reside no fato de que a apropriação do crédito fiscal dependia da emissão da correspondente nota promissória ao agente credor no valor do crédito fiscal, decorrente da consequente apuração do valor devido na escrita fiscal. A exigência do ICMS não apurado à época da ocorrência dos fatos geradores, mediante lançamento de ofício, afasta a possibilidade de utilização do benefício de financiamento de capital de giro porque o valor devido não foi apurado pelo autuado e não foi emitida a correspondente nota promissória ao agente credor.”

Ao adentrarem ao mérito da autuação asseveraram que também não assiste razão ao autuado.

Isto porque, em relação à infração 01, consignaram que é cediço o direito ao crédito fiscal do ICMS sobre energia elétrica no processo produtivo de uma indústria, não havendo qualquer discussão nesse sentido, conforme o artigo 20 c/c o artigo 33, II, “b”, da lei Complementar nº 87/96.

Entretanto, na situação presente, conforme amplamente divulgado, o autuado encerrou as atividades fabris em 10 de janeiro de 2021 paralisando integralmente seu parque fabril na unidade de Camaçari. Desta forma, com a interrupção da produção da unidade autuada, parou-se também a utilização do insumo energia elétrica no processo produtivo, já que este encontrava-se encerrado a partir de 10 de janeiro de 2011.

Assim, a energia utilizada a partir da data do encerramento das atividades fabris e objeto da autuação, é considerada material de uso e consumo, haja vista ter sido utilizada em atividades alheias à produção, como manutenção da fábrica, aérea administrativa, centro de pesquisa, dentre outras.

Quanto aos demais itens glosados, pontuaram que o autuado alegou que os produtos objeto da autuação, devem ser classificados como intermediários, pois estão inseridos em seu processo produtivo. A este respeito, sustentaram que mais uma vez não assiste razão ao autuado.

Mencionaram que produtos como manual do proprietário, etiquetas de peças, óleo de corte e óleo solúvel, são materiais de uso e consumo e não fazem parte do processo produtivo da Ford, frisando que o sujeito passivo sequer se esforçou para trazer à baila a função dos materiais autuados, voltando a enfatizar que a empresa encerrou suas atividades em janeiro 2021 não mais utilizando quaisquer materiais ligados à produção.

Observaram que em relação aos demais itens, o autuado silenciou, nada se referindo quanto ao emprego ou utilização dos mesmos, razão pela qual, pugnaram pela procedência da infração 01.

Acrescentaram que em relação as legislações citadas de outras unidades da federação e a decisão do STJ, é imperioso registrar que a matéria já foi objeto de análise pelo CONSEF, ACÓRDÃO JJF Nº 0182-04/21-VD da 4ª JJF, que assim se pronunciou:

“(…)

No tocante à citação pelo autuado da interpretação contida na legislação de outros Estados, a respeito da tomada de créditos relativos aos materiais elencados na presente autuação, são situações que não se aplicam ao Estado da Bahia, levando-se em conta o princípio da territorialidade. Também não se aplica ao caso presente a decisão emanada do E. Superior Tribunal de Justiça, através do AgInt no REsp 1486991/MT, STJ 1ª Turma, 27/04/2017, citada pelo autuado, já que a mesma não possui efeito vinculante ao Estado da Bahia.”

Por fim, ainda em relação a infração 01, consignaram que por ocasião da execução do roteiro de auditoria de crédito que apurou a presente exigência tributária, o autuado foi intimado em 26/04/2022 para apresentar esclarecimentos acerca da aplicação dos materiais cujo crédito de ICMS fora tomado, recebendo junto ao Termo de Intimação, tabela com a lista de documentos fiscais que ensejaram o crédito fiscal, e-mail anexo, sem oferecer resposta.

Ao se reportaram à infração 02, sustentaram que também não assiste razão ao autuado, pois o art. 17, § 6º, da Lei 7.014/16 do ICMS/BA, dispõe:

§ 6º No caso da alínea “b” do inciso XI e do inciso XI-A do caput deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual.

Neste diapasão, sustentaram que inexistia irregularidade na base de cálculo apurada já que utilizaram exatamente o quanto determina a norma supracitada.

Concluíram pugnando pela Procedência do Auto de Infração.

VOTO

De acordo com a peça inicial, foram imputadas ao autuado o cometimento de duas infrações ao ICMS, com exigência de crédito tributário no montante de R\$ 2.252.817,30, consubstanciado pelas seguintes acusações:

- Infração 01- 001.002.002: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição

de material para uso e consumo do estabelecimento. Conforme demonstrativos resumo e analítico de crédito fiscal indevido de uso e consumo apenso ao PAF”. Valor lançado R\$ 2.230.398,78, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

- Infração 02- 006.002.001: “Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. De acordo com os demonstrativos apensos e vinculados a infração 001.002.002”. Valor lançado R\$ 22.418,52, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Naquilo que pertine a primeira acusação, em preliminar, o autuado arguiu a nulidade do lançamento em virtude de erro detectado na apuração do crédito tributário combatido.

Neste sentido, rotulou como sendo lapso material cometido pelos autuantes a ausência de recomposição da sua escrita fiscal a fim de refletir a sua nova realidade fiscal/contábil, após o pagamento de R\$ 2.149.982.767,46, relacionado à liquidação antecipada dos títulos de créditos concedidos no contrato de financiamento firmado no ano de 2014 com o Estado da Bahia, para fins de adesão aos incentivos fiscais do programa PROAUTO/FUNDESE (Doc. 02), pontuando que 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, acrescentando outros argumentos neste sentido com o intuito de consubstanciar seu pedido.

Tal argumento não foi acolhido pelos autuantes, que sustentaram, dentre outras considerações, 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, portanto, ocorrendo o fato gerador nasce a obrigação do contribuinte de efetuar o pagamento do tributo que se extingue juntamente com o crédito dela decorrente, citando o Art. 109 do CTN para respaldar seu argumento.

Pontuaram, também, que quanto a alegação do autuado de que no caso em apreço, o acordo de financiamento firmado com o Estado da Bahia, com a intermediação da Agência de Fomento do Estado da Bahia S.A. - DESENBAHIA, de natureza extrafiscal, teria o condão de alterar a natureza jurídica tributária, também não o acolheu, ao fundamento de que, à luz do CTN, os acordos entre pessoas jurídicas, públicas ou não, não tem o direito de alterar a interpretação tributária, muito menos a ocorrência do fato gerador, enquanto que o pagamento do financiamento antecipadamente, efetuado pelo autuado, não tem natureza tributária e não pode ser levado em consideração na apuração do ICMS do ora defendente, acrescentando que, no mesmo sentido, o benefício fiscal do PROAUTO/FUNDESE, também não pode ser utilizado, haja vista que inexistente previsão legal para utilização do benefício fiscal em imposto devido apurado através de auditoria fiscal contábil, resultante de lançamento de ofício realizada pelo sujeito ativo.

Enfim, entenderam os autuantes 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, citando que este é o entendimento prevalente neste CONSEF, a exemplo do constante no Acórdão 1ª JF nº 0211-01/21-VD cujo excerto do Voto ali proferido, transcreveu.

Assiste total razão aos autuantes em seus argumentos. Esta questão tem sido enfrentada por este Órgão Julgador, em inúmeros julgamentos aqui realizados, contra o mesmo autuado, onde apresentou os mesmos argumentos relatados, porém, em nenhum dos julgamentos realizados foram acolhidos, podendo citar, de forma exemplificativa, como paradigma, os Acórdãos nº 0361-12/21, 0191-12/22, 0182-04/21, 0146-02/22, 0125-02/22 e 0064-03/22, todos de total conhecimento pelo autuado.

Assim é que, tomo como parâmetro para referendar o presente voto, *com a devida vênia*, trecho extraído do Voto proferido pelo I. Julgador Paulo Danilo Reis Lopes, contido no Acórdão nº 0146-

02/22, acima citado, cujos fundamentos ali esposados, aqui acolho e os integro ao presente Voto:

Acórdão nº 0146-02/22:

“Voto

(...)

Assim como o auditor, não concordo com a argumentação relativa à suposta falta de recomposição da escrita fiscal, em face do pagamento da importância prevista em aditivo contratual atinente ao período de 2014 até maio de 2021, pois a cifra de R\$ 2.149.982.767,46 paga ao Estado da Bahia representa o montante devido em decorrência do encerramento do contrato.

O valor pago foi suficiente para a plena quitação de todas as obrigações e compromissos da empresa no âmbito da avença.

O contrato prevê que o pagamento desobriga a Ford de quaisquer obrigações concernentes ao instrumento, sem que caiba invocar seu descumprimento para fins de obtenção de indenizações, compensações ou condenações de quaisquer naturezas.

Por conseguinte, o encerramento do contrato entre as partes trouxe a situação de quitação de débitos por ventura existentes, mas adstritos ao contrato em si, firmado dentro do âmbito dos direitos administrativo e/ ou privado, nada tendo a ver com as obrigações de natureza tributária.

No termo aditivo de contrato acostado pelo defendente não se observa menção à quitação de qualquer obrigação de natureza tributária. Ao contrário, o que se nota é a manifestação da Ford, interessada em prosseguir no exercício do direito de defesa para questionar as autuações fiscais referentes ao período do contrato, fato que evidencia a total independência entre as obrigações tributárias e aquelas de distintas naturezas. Vide letra L do tópico CONSIDERANDO da avença (fl. 75).

Em suma, não há relação entre a quitação de obrigações adstritas ao contrato de direitos administrativo e/ ou privado celebrado entre o sujeito passivo e o Estado da Bahia e as obrigações decorrentes das relações jurídicas tributárias travadas entre os mesmos atores no período em apreço.

Com efeito, as vantagens decorrentes do programa PROAUTO/FUNDESE não podem ser utilizadas pelo autuado, haja vista inexistir previsão legal para gozo do benefício fiscal em comento relativamente a imposto devido, apurado mediante procedimento de fiscalização.

Outra razão para a não aplicação do indigitado benefício é que, para que haja utilização de crédito fiscal presumido a título de financiamento do capital de giro, é necessária a prévia apuração desses valores pelo impugnante, além de emissão de nota promissória junto ao credor.

Rejeitada a preliminar de nulidade”.

Isto posto, com fulcro no quanto acima exposto, além de também acolher a fundamentação contida no Acórdão 1ª JF nº 0211-01/21-VD, trazida pelo autuante em sua Informação Fiscal, acima transcrita, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pela defesa.

Quanto ao mérito, cuja acusação se relaciona a utilização indevida de créditos fiscais no montante de R\$ 2.230.398,78, oriundos de aquisições de materiais para uso ou consumo próprio pelo estabelecimento, uma das alegações defensivas foi no sentido de que a energia elétrica utilizada no processo industrial, lhe proporciona direito ao crédito fiscal destacado nos documentos de aquisições, posto que todos os bens objetos da presente autuação foram aplicados no seu processo industrial, motivo pelo qual deve ser integralmente cancelada a presente exigência.

Tal alegação foi refutada pelos autuantes que sustentaram ser cediço o direito ao crédito fiscal do ICMS sobre energia elétrica no processo produtivo de uma indústria, não havendo qualquer discussão nesse sentido, conforme expresso pelo artigo 20 c/c o artigo 33, II, “b”, da lei Complementar nº 87/96. Entretanto, na situação presente, de acordo com o amplamente divulgado, o autuado encerrou suas atividades fabris em 10 de janeiro de 2021, paralisando integralmente seu parque fabril na unidade de Camaçari/BA. Desta forma, com a interrupção da produção da unidade autuada, extinguiu-se, também, a utilização do insumo energia elétrica no processo produtivo, já que este encontrava-se encerrado a partir de 10 de janeiro de 2021.

Desta forma, sustentaram que a energia utilizada a partir da data do encerramento das atividades

fabris do estabelecimento autuado, objeto da autuação, é considerada material de uso e consumo, haja vista ter sido utilizada em atividades alheias à produção, como manutenção da fábrica, aérea administrativa, centro de pesquisa, dentre outras.

Trata-se de uma questão que considero de simples interpretação, na medida em que a autuação recai somente sobre os créditos fiscais tomados pelo autuado após o encerramento de suas atividades industriais neste Estado.

De fato, aqui não se discute a utilização do crédito fiscal decorrente das aquisições de energia elétrica quando empregada no setor produtivo do estabelecimento, o que lhe é assegurado legalmente. O que aqui se exige, são créditos fiscais não empregados no processo produtivo, posto que, os fatos geradores ocorreram, realmente, em momentos posteriores ao encerramento das atividades fabris do autuado, o que, sem dúvida, são indevidos.

Não acolho, portanto, este argumento defensivo.

Em relação aos demais produtos questionados pelo autuado, a situação é a mesma, pois, independentemente da denominação expressa nas aquisições, também não foram empregados no processo de fabricação dos automóveis, ante ao encerramento das atividades do estabelecimento.

Mantenho a subsistência da infração 01.

Adentrando a infração 02, que trata de falta de recolhimento do ICMS-Difal nas aquisições de materiais para uso ou consumo próprio pelo autuado, este trouxe, basicamente, dois argumentos: *i)* que não há incidência do ICMS-Difal nas operações que compõem a presente autuação *e ii)* que os cálculos elaborados pelos autuantes para efeito de apuração da base de cálculo ICMS-ST estão em dissonância com o que determina a regra de regência da substituição tributária, ao realizarem o cálculo “*por dentro*” do imposto retido e/ou foi utilizada a alíquota interna do ICMS para agregação à base tributável da DIFAL-ST, ambas metodologias sem qualquer amparo na legislação de regência baiana.

Os autuantes mantiveram o lançamento sustentando que agiram de acordo com o previsto pelo art. 17, § 6º, da Lei nº 7.014/96.

Analisando os argumentos acima, vejo que, consoante já reportado no item precedente, no período de janeiro/21 a setembro/21, o autuado, na condição de contribuinte do ICMS, não mais exercia suas atividades produtivas neste Estado. Desta maneira, todas as aquisições efetuadas, são de natureza de uso ou consumo próprio.

Com isso, ao contrário do alegado pela defesa, há, sim, incidência do ICMS-Difal nas operações abarcadas pela autuação, conforme previsão no Art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96, consoante se verifica abaixo:

“XV - da entrada ou da utilização, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto”;

A redação atual do inciso XV do caput do art. 4º foi dada pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de 31/12/21, efeitos a partir de 31/12/21, cuja redação original, efeitos até 30/12/21, era:

“XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.”

Também não se sustenta o argumento defensivo no sentido de que os cálculos elaborados pelos autuantes para efeito de apuração da base de cálculo ICMS-ST estão em dissonância com o que determina a regra de regência da substituição tributária, visto que a exigência da DIFAL neste Auto de Infração em nada se relaciona a ICMS-ST, mas a cobrança normal incidente sobre

aquisições para consumo próprio.

No tocante ao cálculo efetuado pelos autuantes eles levaram em conta a redação atual § 6º do art. 17 da Lei nº 7.014/96 que assim expressa:

“No caso da alínea “b” do inciso XI e do inciso XI-A do caput deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual”.

Esta é a redação atual do § 6º do art. 17 dada pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de 31/12/21, efeitos a partir de 31/12/21. A redação anterior, dada ao § 6º do art. 17 pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos de 22/12/17 até 30/12/21, que alcança os fatos abarcados nesta autuação, assim se apresenta:

“§ 6º Nos casos do inciso XI do caput deste artigo, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal.”

Já a redação originária, efeitos até 21/12/17, assim se apresentava: *“§ 6º Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto”.*

Nestas circunstâncias, depreende-se que de acordo com a legislação tributária vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, a base de cálculo é o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrarem a base de cálculo, conforme o inciso XI do artigo 17º da Lei Estadual nº 7.014/96, resultando, que o imposto a pagar será o valor decorrente da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual, e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal, determinado pelo § 6º do mesmo artigo da lei.

Consoante se observa, o aludido dispositivo legal, passou por três alterações, acima apontadas. Os cálculos elaborados pelo autuantes, levaram em conta simplesmente a redação atual do § 6º do art. 17, acima transcrito, portanto, não criaram nenhuma fórmula e, tampouco, majoraram ilegalmente, o imposto exigido, ao contrário, resultou em cobrança a menos, conforme demonstrarei adiante.

Ressalto que apesar de constar no demonstrativo do Auto de Infração a alíquota interna de 18% incidindo sobre a base de cálculo do imposto, isto se deve apenas para efeito de padronização do lançamento, adequando-o a metodologia prevista pelo sistema, entretanto, a exigência recaiu exatamente sobre a diferença da alíquota interna (18%) e a interestadual (7%) conforme se verifica, sem qualquer tipo de dúvida, na planilha de fl. 11, por exemplo.

Desta maneira, tomo como exemplo os cálculos levados a efeito pelos autuantes em relação a Nota Fiscal nº 123018, fl. 11, que teve como origem o Estado de São Paulo:

- Valor do produto / base de cálculo do ICMS:	R\$ 591,57
- Alíquota origem 7% x R\$ 591,57:	R\$ 41,41
- Alíquota interna 18% x R\$ 591,57:	R\$ 106,48
- DIFAL exigido (R\$ 106,48 – R\$ 41,41):	R\$ 65,07.

Entretanto, acaso os autuantes tivessem considerado, para efeito de cálculo do ICMS/Difal, a fórmula que vigeu até 30/12/2021, o cálculo do imposto deveria ter sido assim efetuado:

- Valor do documento fiscal:	R\$ 591,57
- Alíquota estado de origem:	7%
- Extração ICMS interestadual: R\$ 591,57 x 0,93	R\$ 550,16
- Nova B.C p/efeito de Difal: R\$ 550,16: 0,82	R\$ 670,93
- Difal: R\$ 670,93 x 18%:	R\$ 120,76

- ICMS destacado documento fiscal de origem:	R\$ 41,41
- Difal devida: (R\$ 120,76 – R\$ 41,41)	R\$ 79,35
-Difal exigida pela autuação:	R\$ 65,07
- Difal exigida a menos:	R\$ 14,28.

Consoante se observa acima, não houve qualquer majoração no valor da exigência tributária efetuada pelos autuantes, ao contrário, a exigência tributária se deu em valor inferior ao devido.

Assim é que, ante ao exposto, julgo subsistente a infração 02.

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA integral do presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281082.0008/22-1**, lavrado contra **FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o recolhimento do imposto no valor de **R\$ 2.252.817,30**, acrescido da multa de 60% com previsão no Art. 42, incisos VII, alínea “a” e II alínea “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de novembro de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR