

|            |  |
|------------|--|
| PROCESSO   | - A. I. N° 281082.0006/21-0                            |
| RECORRENTE | - FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.                      |
| RECORRIDA  | - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL                             |
| RECURSO    | - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0211-01/21-VD |
| ORIGEM     | - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA                           |
| PUBLICAÇÃO | - INTERNET 19/03/2024                                  |

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0033-11/24-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FRETE NÃO VINCULADO À INDUSTRIALIZAÇÃO. Ora estamos a tratar neste processo, em sua imensa maioria de vasilhames retornáveis que em hipótese alguma se integra ao produto final, nem muito menos é consumido imediata e integralmente na fabricação. Assim, por este entendimento, não se pode falar em produto intermediário de produção quando tratamos de embalagem, mas produto de uso ou consumo utilizado na entrega do produto acabado. Acatada a exclusão de insumos do CFOP 2921. De fato, os autuantes anexaram documentos fiscais que comprovam que se refere a transporte de produtos tributáveis, insumos do recorrente, como a Nota Fiscal-e N° 31.912, fl. 258, se refere ao produto CALOTAS, e que foram tributadas e, portanto, fazem jus ao crédito. Infração parcialmente procedente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente julgamento, de Recurso Voluntário, decorrente de Auto de Infração julgado Procedente na Primeira Instância, lançou imposto no valor histórico de R\$ 24.978.911,99, em Auto de Infração lavrado em 12.07.2021, acrescido de multa de 60%, em face da seguinte infração:

**Infração 01 – 01.02.31:** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a processo de industrialização, produção agropecuária, geração ou extração, que resulte em operações de saídas tributadas.

*“Trata-se da aquisição de serviços de transporte interestadual vinculadas a operações não alcançadas pela incidência do imposto em saídas subsequentes, operações alheias à atividade do estabelecimento e outras operações cujo crédito ICMS é vedado, conforme relatórios analíticos e sintéticos nomeados Demonstrativo Crédito Indevido Ref. A Aquisição de Serviços de Transportes Tributados Vinculados a Operações Sem Direito ao Creditamento do Imposto, anexo do PAF”.*

Refere-se aos meses de janeiro a dezembro de 2017; janeiro a dezembro de 2018; janeiro a dezembro de 2019; e janeiro a novembro de 2020.

**Enquadramento legal:** art. 29, § 4º, I, da Lei n° 7.014/96 C/C art. 310, I, “a”, do RICMS, publicado pelo Decreto n° 13.780/12. **Multa aplicada:** art. 42, VII, “a”, da Lei n° 7.014/96.

O contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 13/07/2021 (DTE à fl. 16), e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 10/09/2021, peça processual que se encontra anexada às fls. 56 a 69. Após a informação fiscal, a Junta julgou o auto Procedente conforme voto abaixo:

## 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 decido 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 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.*

*No mérito, o presente processo imputa ao autuado a falta de recolhimento de ICMS decorrente da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a processo de industrialização, produção agropecuária, geração ou extração, que resulte em operações de saídas tributadas.*

*O autuado alegou que os créditos glosados se referem a bens empregados diretamente no processo produtivo, em especial os vasilhames de acondicionamento, fazendo jus ao crédito do ICMS relativo ao serviço de transportes.*

*Contudo, os vasilhames não ensejam o direito ao crédito fiscal, pois não participam do processo de fabricação como elementos integrantes do produto final e não são indispensáveis à sua composição. Caracterizam-se, portanto, como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, sendo vedada a utilização de crédito fiscal de ICMS.*

*Destaco também que não procede a argumentação do autuado de que basta que haja destaque de ICMS em documentos fiscais dos serviços de transporte relativos a saídas efetivamente realizadas para que se tenha por garantido o seu direito de apropriação desse valor como crédito fiscal.*

*A apropriação de créditos fiscais pelo contribuinte restringe-se àqueles vinculados às operações ou prestações subsequentes tributadas pelo imposto. A não-cumulatividade do imposto garante que o montante cobrado em operações ou prestações anteriores sejam compensados com o que for devido nas operações e prestações subsequentes com a mesma mercadoria ou com as mercadorias resultantes de processo de industrialização. Ou seja, a não apropriação do imposto destacado em documentos fiscais que não estejam vinculados às operações de comercialização ou industrialização não significam ofensa ao princípio da não-cumulatividade.*

*No demonstrativo de crédito indevido, os autuantes identificaram o número de cada nota fiscal e o respectivo conhecimento de transporte, com as respectivas chaves de acesso, o valor da prestação de serviço, a alíquota aplicada e o valor do crédito utilizado (CD à fl. 47).*

*Os autuantes também anexaram às fls. 14 a 45 algumas notas fiscais, juntamente com os respectivos conhecimentos de transporte, para exemplificar que as operações realizadas não ensejavam a apropriação pelo autuado do imposto destacado pelos transportadores nos documentos fiscais. As referidas mercadorias estão elencadas por CFOP à fl. 11, a exemplo de remessa, retorno e devolução de vasilhame ou sacaria; de compra e*

transferência de materiais de uso ou consumo, dentre outros.

A não apropriação de ICMS destacados em conhecimentos de transporte relativos as operações acima mencionadas não se constituem em ofensa ao princípio da não-cumulatividade, pois tais saídas não estão relacionadas às atividades de comercialização ou industrialização do autuado e esses valores devem ser contabilizados como despesa.

Ressalto que não devem ser apropriados como créditos fiscais o imposto destacado por transportadores nas remessas de material de uso ou consumo, cujo crédito fiscal somente será admissível a partir de 01/01/2033, conforme inciso I do art. 33 da Lei Complementar nº 87/96.

Assim, de acordo com o que dispõe o art. 29, § 4º, inciso I, da Lei 7.014/96, é vedado o crédito fiscal de serviço de transportes vinculados a operações que não ensejam o crédito fiscal do ICMS, seja por serem isentas ou não tributadas, seja por se tratarem de operações que apesar de tributada não dão de direito ao crédito fiscal do ICMS por disposição legal.

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

Inconformado o contribuinte ingressou com o presente Recurso Voluntário, fls. 167/84.

#### DAS CRÍTICAS À DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA:

a) Vasilhames: bens empregados diretamente no processo produtivo do estabelecimento autuado – frete produtivo: Conforme acima mencionado, a exigência fiscal ora combatida foi originada em razão de a ora Recorrente ter se creditado do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte de produtos alegadamente não vinculados ao seu processo produtivo. Após a apresentação da Impugnação, foi proferida a r. decisão pela C. 1ª Junta julgando procedente em parte o presente lançamento, por entender, principalmente, que a Recorrente teria se apropriado indevidamente de créditos fiscais de ICMS oriundos de serviços de transporte de bens alheios ao processo produtivo do estabelecimento autuado. Veja-se trecho da decisão: “A apropriação de créditos fiscais pelo contribuinte restringe-se àqueles vinculados às operações ou prestações subsequentes tributadas pelo imposto.

A não cumulatividade do imposto garante que o montante cobrado em operações ou prestações anteriores sejam compensados com o que for devido nas operações e prestações subsequentes com a mesma mercadoria ou com as mercadorias resultantes de processo de industrialização. Ou seja, a não apropriação do imposto destacado em documentos fiscais que não estejam vinculados às operações de comercialização ou industrialização não significam ofensa ao princípio da não-cumulatividade. (Fl. 6 - ACÓRDÃO JJF Nº 0211-01/21- VD), contudo, é evidente que estas alegações da d. fiscalização não são capazes de sustentar a manutenção deste lançamento remanescente. Isto porque, primeiramente, cabe destacar que na presente autuação há diversas operações com vasilhames, os quais jamais poderiam ter o crédito de ICMS relativo ao serviço de frete glosado, haja vista que tais produtos são diretamente empregados no processo produtivo do estabelecimento autuado, classificados, na realidade, como produtos intermediários. Além disto, é incontestável que o serviço de transporte cujo crédito foi apropriado igualmente foi oferecido à tributação do imposto.

Com efeito, o serviço de transporte tributado cujo crédito não é admitido pela Fiscalização Baiana está, sim, relacionado a operações intrinsecamente vinculadas à atividade operacional do estabelecimento autuado, não podendo ser classificada como “frete não produtivo”.

Os vasilhames constituem importante elemento de acondicionamento de materiais produtivos, sem os quais seria impensável o desenvolvimento de qualquer operação industrial, na medida em que permitem o transporte, conservação e alocação de fluidos, óleos, graxas e outras substâncias inexoráveis à linha de produção.

Neste sentido, convém tomar emprestada a definição de “produto intermediário” contida no Parecer Normativo nº 10/1975, prolatado pela Secretaria de Estado da Fazenda do Rio de Janeiro: “(...) aqueles representados pelos componentes utilizados em menor escala na fabricação do novo produto. Via de regra, consistem em produtos já acabados, provenientes de uma outra indústria e que são empregados no estado em que se apresentam, sem sofrer transformação em

função do seu emprego no novo produto”.

Já a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, por meio da Decisão Normativa CAT nº 01/2001, tal como o parecer acima, também reconhece que os ditos produtos intermediários podem ter classificação abrangente conforme a natureza do processo industrial do estabelecimento: “*A expressão “insumo” consoante o insigne doutrinador Aliomar Baleeiro “é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa ‘input’, isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o ‘output’ ou o produto final. (...). Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos ‘produtos intermediários’ que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção”* (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214).

Nessa linha, como tais têm-se a matéria-prima, o material secundário ou intermediário, o material de embalagem, o combustível e a energia elétrica, consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização, própria do contribuinte ou para terceiros, ou empregados na atividade de prestação de serviços, observadas as normas insertas no subitem 3.4 deste trabalho (g.p.).

Como não poderia deixar de ser, o E. Superior Tribunal de Justiça, igualmente reconhece o “produto intermediário” como elemento vinculado ao processo produtivo do estabelecimento: “*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. PEDIDO DE NATUREZA DECLARATÓRIA. VIABILIDADE. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE GRADATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS PARA AS OPERAÇÕES REALIZADAS NA VIGÊNCIA DA LC 87/96. ACÓRDÃO RECORRIDO CASSADO*”.

Enquanto vigorou o Convênio ICMS 66/1988 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o direito de crédito estava restrito aos produtos intermediários que eram consumidos imediatamente no processo industrial ou que integravam a composição do produto final.

A Lei Complementar nº 87/1996 modificou esse cenário normativo, ampliando significativamente as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes. 7. Agravo interno desprovido. (g.p) (*AgInt no REsp 1486991/MT, STJ, 1ª T, Relator Min. Gurgel De Faria, j. 27/04/2017, DJe 21/06/2017*) (g.p)

Desta forma, não é correto que a d. Fiscalização classifique o transporte de vasilhames como um serviço alheio à produção do estabelecimento da Recorrente, de modo a justificar a glosa dos créditos pelo serviço de transporte, eis que tais produtos estão, sim, inseridos no contexto produtivo, uma vez responsáveis pelo acondicionamento e transporte de fluídos indispensáveis à linha de produção, consoante se extrai dos normativos acima elencados e jurisprudência do STJ.

**b)** Do pleno direito ao crédito do ICMS sobre o transporte de vasilhames: Ademais, como já restou demonstrado no capítulo “III, a”, acima, os vasilhames transportados, objeto da glosa dos créditos fiscais de ICMS ora questionada são bens classificados como produtos intermediários, inseridos diretamente no processo produtivo do estabelecimento autuado, de modo que os serviços contratados para o transporte de tais produtos, os quais foram devidamente tributados pelo referido imposto, também conferem o direito ao crédito de ICMS.

Neste sentido, convém observar a decisão de relatoria da i. Desembargadora Sandra Fonseca, do Tribunal de Justiça de Mina Gerais, na qual destaca que o contribuinte possui o pleno direito ao aproveitamento de créditos fiscais de ICMS relativos à aquisição de serviços de frete de produtos intermediários, quando os respectivos serviços são oferecidos à tributação do aludido imposto.

Veja-se o trecho do voto abaixo colacionado:

“ (...) Produto intermediário é aquele que, empregado diretamente ou indiretamente no processo de industrialização, integra-se ao produto novo; ou aquele que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediatamente e integralmente, no curso do processo de produção. Viola o princípio da não-cumulatividade a restrição imposta ao direito de creditamento do ICMS pago em razão do serviço de transporte (frete) de produtos intermediários recebidos de terceiros, utilizados na produção de bem sobre o qual incidirá ICMS nas operações posteriores. Inteligência do art. 155, § 2º, I, da CF/88; art. 19, da Lei Complementar 87/96; e art. 66, V, b, DO RICMS/MG. Ainda que a entrada dos produtos intermediários (resíduos industriais) no estabelecimento do contribuinte não seja onerosa, o ICMS pago para implementar o transporte dos referidos produtos gera crédito aproveitável. (...)” (TJ-MG - AC: 10024130387970001 MG, Relator: Sandra Fonseca, Data de Julgamento: 06/03/2018, Data de Publicação: 16/03/2018).

Da apuração do ICMS devido ao Estado da Bahia com base nas regras de apuração do incentivo fiscal – PROAUTO/FUNDESE.

A d. Fiscalização baiana jamais poderia apurar o presente crédito tributário sem considerar as regras do PROAUTO/FUNDESE. Isto porque, conforme mencionado, a ora Recorrente é 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.

Trata-se de política de financiamento inserida na definição do artigo 174 da Constituição Federal. Assim, uma das medidas visando ao fomento no setor de automóveis consiste na concessão de financiamento de capital de giro, de modo que a ora Recorrente está 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 e artigo 4º do Decreto nº 14.209/2012. Confira-se o trecho extraído do Contrato de Financiamento da ora Recorrente e do artigo acima mencionado:

*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. Por meio de todos os aludidos normativos, foi concedida linha de crédito à Recorrente, oriunda do FUNDESE, conversível em isenção parcial do ICMS, a ser aplicada em cada período apuração, correspondente ao montante equivalente a 80% (oitenta por cento) do ICMS mensal apurado.*

Em contrapartida ao regime financeiro-tributário acima, a Recorrente é 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 ora em comento. Exemplificativamente, veja-se abaixo como é o cálculo do ICMS mínimo, no percentual de 20% do imposto a recolher apurado pela Recorrente, considerando os termos específicos da sistemática de tributação do Incentivo PROAUTO/FUNDESE:

Cabe destacar novamente que a presente autuação está centrada no suposto creditamento indevido do ICMS, oriundo da aquisição de serviço de frete de frete de produtos alegadamente não vinculados ao seu processo produtivo. Entretanto, é fato que a metodologia empregada pelo i. Autuante revela-se completamente ilegal, na medida em que a mesma restringe-se à identificação do montante de créditos indevidamente glosados, convertendo-o em exigência fiscal. Isto é, não há a devida recomposição da escrita, para fins de emprego da sistemática incentivada do PROAUTO/FUNDESE.

Ou seja, concretamente, a Autoridade Lançadora ignora por completo todas as disposições normativas de regência atinentes à mecânica de financiamento, que definem o pagamento mínimo de 20% do ICMS mensal a ser recolhido ao Erário baiano, para, sponte sua, lançar mão de metodologia ordinária de apuração do imposto, contrariando frontalmente as regras de tributação concedidas à Recorrente

Neste sentido, é inequívoco que os valores lançados no presente Auto de Infração são muito superiores aos que eventualmente seriam devidos, caso prevalecesse o entendimento pela glosa

dos créditos fiscais. Ou seja, o i. Fiscal, quando muito, poderia cobrar na presente autuação o imposto resultante da glosa dos referidos créditos de ICMS, considerando a parcela mínima de pagamento equivalente de 20% do imposto apurado mensalmente, conforme sistemática do incentivo fiscal PROAUTO/FUNDES.

E legalmente concedido ao estabelecimento ora autuado. A exigência do crédito tributário da maneira que se apresente constitui grave hipótese de enriquecimento ilícito do Estado da Bahia, o qual, dentro da sistemática de tributação incentivada por ele concedida, e caso procedente a sua premissa fiscal, não terá experimentado todo o prejuízo identificado no presente lançamento de ofício.

O Fisco está, na presente hipótese, utilizando-se de tributo como sanção a ato ilícito, o que é expressamente vedado pelo artigo 3º do CTN. Neste sentido, caso não se admita a legalidade dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de serviços de frete, o que se admite apenas por argumentar, a Recorrente entende que este processo deva ser baixado em diligência, a fim de que o setor responsável promova a recomposição de sua escrita fiscal, de modo a que o regime de tributação e financiamento do PROAUTO/FUNDESE seja efetivamente aplicado, como autorizado pelo artigo 123, § 3º do Decreto nº 7.629/995.

Não tendo a Autoridade Fiscal apresentado qualquer embasamento normativo para efetuar a cobrança do ICMS calculado pela sistemática normal de apuração do imposto, em detrimento da apuração conforme o regramento concedido nos atos concessivos do incentivo fiscal PROAUTO/FUNDESE, não há fundamento legal para a manutenção do crédito tributário ora lançado, devendo a autuação aqui questionada ser prontamente cancelada.

**DO PEDIDO:** Ante todo o exposto, a Recorrente requer seja o presente Recurso Voluntário julgado inteiramente procedente, com o cancelamento integral da exigência fiscal a que o mesmo se refere, pelas razões acima aduzidas.

À fl. 22 o processo foi enviado à INFRAZ DE ORIGEM. É que diante de 22 CFOP, com apenas algumas notas apresentadas em resumo, sem nem mostrar que mercadoria se trata, ainda mais que o voto recorrido cita que *“as referidas mercadorias estão elencadas à fl. 11, como se todas fossem vasilhames, sendo que tais mercadorias estão dentro de uma “caixa fechada” reportadas em CFOP de larga diversidade e demonstram por si a insuficiência de clareza para dar a necessária segurança ao lançamento da ordem de 25 milhões de reais, sem contar multas e acréscimos moratórios”*.

Assim, pediu-se para que de cada uns dos 22CFOP, anexasse 03 notas fiscais detalhadas e não resumidas como as que foram apresentadas, preferencialmente de mercadorias diferentes para o caso de não ser única mercadoria, juntamente com os CT-E correspondentes cujo crédito foi glosado, junto com o demonstrativo resumo, onde apareça em cada CFOP a descrição das mercadorias relacionadas nas notas anexadas. A seguir, dar vistas ao recorrente e reabrir prazo de defesa de 60 dias para a recorrente se pronunciar sobre cada CFOP e as razões para que tenha se creditado do imposto correspondentes nas CT-e. A seguir, se houver manifestação, os autuantes devem produzir nova informação fiscal.

Os autuantes responderam à fl. 229 com exemplos solicitados de 03 notas fiscais detalhadas e os respectivos CT-e. Frisa que alguns CFOP têm apenas uma ou duas operações, por isso não foram acostadas o número de notas solicitadas.

Por fim, em busca da verdade material, foi identificado que os créditos referentes aos CFOP's 2921 no montante de R\$ 2.489.246,01 referem-se a aquisições tributadas de insumos para industrialização com direito ao crédito fiscal do ICMS. Isto posto, os autuantes elaboraram novos demonstrativos excluídos as operações de aquisições dos conhecimentos de transportes vinculados ao CFOP 2921, reduzindo a autuação para R\$ 24.978.911,99 para R\$ 22.489.665,98 conforme novos demonstrativos acostados integralmente em meio magnético e de forma exemplificativa em meio físico fls. 402/405.

À fl. 420, há intimação ao recorrente reabrindo prazo de defesa de 60 dias a contar do recebimento da intimação e à fl. 471 a comprovação do recebimento.

Às fls. 416/17 o recorrente se manifesta informando estar de acordo com as exclusões das operações do CFOP 2921. Ademais é evidente que as alegações da d. fiscalização não são capazes de sustentar a manutenção deste lançamento remanescente pois os produtos como os vasilhames são diretamente empregados no processo produtivo, classificados como intermediários.

Outrossim, ressalta que todas as operações de transporte de produtos intermediários listadas no presente lançamento foram submetidas à tributação do ICMS, o que invariavelmente garante o pleno aproveitamento dos créditos fiscais do referido imposto, em respeito ao princípio da não cumulatividade. Reporta aos termos do recurso, bem como reitera todas as manifestações apresentadas confiando que o presente Auto de Infração será integralmente cancelado.

## VOTO

Trata-se de lançamento pela utilização indevida de crédito fiscal, referente ao serviço de transporte interestadual e intermunicipal de produtos não vinculados ao processo de industrialização que resulta em saídas de mercadorias tributadas.

Os autuantes complementaram dizendo que houve aquisição de serviços de transportes vinculados a operações cujas saídas subsequentes são alheias à atividade do estabelecimento, fundamentada nos termos da Lei nº 7.014/96.

*Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.*

*§ 4º, I- para integração ou consumo em processo de industrialização, produção rural, extração ou geração, quando a operação de que decorrer a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto em se tratando de saída para o exterior;*

Asseveram os autuantes na informação fiscal que a não cumulatividade garante que o montante cobrado em operações anteriores, sejam compensados com o que for devido nas operações e prestações subsequentes com a mesma mercadoria ou resultantes do processo de industrialização, mas não estando vinculados, não há ofensa ao princípio da não cumulatividade.

Citam como exemplo as operações do CFOP 6920, as remessas de vasilhame ou sacaria, que embora tributadas, não dão direito ao crédito por serem material de uso e consumo.

Apresenta relação dos CFOP fl. 116, como transferência de bens do ativo imobilizado, de material de uso e consumo, remessa de mercadoria para demonstração, para conserto e reparos, etc.

O núcleo do voto recorrido encontra-se abaixo:

*O autuado alegou que os créditos glosados se referem a bens empregados diretamente no processo produtivo, em especial os vasilhames de acondicionamento, fazendo jus ao crédito do ICMS relativo ao serviço de transportes.*

*Contudo, os vasilhames não ensejam o direito ao crédito fiscal, pois não participam do processo de fabricação como elementos integrantes do produto final e não são indispensáveis à sua composição. Caracterizam-se, portanto, como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, sendo vedada a utilização de crédito fiscal de ICMS.*

*Destaco também que não procede a argumentação do autuado de que basta que haja destaque de ICMS em documentos fiscais dos serviços de transporte relativos a saídas efetivamente realizadas para que se tenha por garantido o seu direito de apropriação desse valor como crédito fiscal.*

Em síntese, o Recurso Voluntário faz os seguintes questionamentos:

- a) Que os vasilhames constituem importantes elementos no acondicionamento de materiais produtivos na medida em que permite o transporte e alocação de fluidos, graxas, óleos e

outras substâncias inerentes à linha de produção;

- b) Que a Lei Complementar nº 87/96 permite o aproveitamento de créditos fiscais de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente na realização do objeto do estabelecimento industrial;
- c) Que escriturou créditos fiscais cujo imposto estava destacado nas notas fiscais de aquisição;
- d) Que é beneficiária do PROAUTO, incentivo fiscal do setor automotivo, vinculado ao FUNDESE - fundo de desenvolvimento econômico e social que consiste na concessão de financiamento de capital de giro de modo que está autorizada a utilizar o montante referente ao aludido capital para compensação do ICMS devido mensalmente ao Estado da Bahia;
- e) foi concedida linha de crédito à recorrente conversível em isenção parcial do ICMS correspondente ao montante equivalente de 80% do ICMS apurado;
- f) que deve ser baixado em diligência afim de que se promova a recomposição de escrita fiscal de modo que o financiamento PROAUTO/FUNDESE seja aplicado.

Devo observar que o recorrente basicamente contestou apenas os vasilhames, mas no demonstrativo às fls. 113, vê-se 22 CFOP diferentes. As ocorrências que levam ao valor de R\$ 24.978.911,99 incialmente lançados e depois corrigidos para R\$ 22.489.665,98 por conta de que as movimentações do CFOP 2921 no montante autuado de R\$ 2.489.246,01 são de insumos para industrialização e fazem jus ao crédito.

De fato, os autuantes anexaram documentos fiscais que comprovam que se refere a transporte de produtos tributáveis, insumos do recorrente, como a Nota Fiscal-e nº 31.912, fl. 258, se refere ao produto CALOTAS, e que foram tributadas e, portanto, fazem jus ao crédito.

Finalmente, o lançamento fica composto por glosa de créditos em 21 CFOP diferentes, sendo os valores mais relevantes, CFOP 2552, transferências de bens do ativo imobilizado (R\$ 1.630.287,02), CFOP 2921 retorno de vasilhame ou sacaria (R\$ 2.489.246,01), CFOP 6552, transferências de bens do ativo imobilizado (R\$ 1.799.824,03), CFOP 6554 remessa de bem do ativo imobilizado para uso fora do estabelecimento para (R\$ 840.857,75), CFOP 6920, remessa de vasilhame ou sacaria (R\$ 2.082.575), CFOP 6921 devolução de vasilhame ou sacaria( R\$ 15.632.918,83), sendo o valor mais expressivo na composição do lançamento.

Há valores menores, como CFOP 2909 retorno de bem remetido por conta de contrato de comodato (R\$ 595,92), CFOP 3551, compra de bem para o ativo imobilizado (R\$ 416,50), CFOP 3556, compra de material de uso e consumo (R\$ 5.282,95) CFOP 6556 devolução de compras de material de uso e consumo, CFOP 6557 transferência de material de uso ou consumo (R\$ 228.833,27, e ainda CFOP 6949 saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificada (R\$ 149.254,61).

Atendendo ao pedido de diligência os autuantes acostaram às fls. 388/93 notas fiscais de retorno de vasilhames com os respectivos CT-e. A Nota Fiscal de Retorno nº 54.486 com origem em Várzea Paulista, da CONTINENTAL AUTOMOTIVE DO BRASIL LTDA, com a transportadora FURLONG S/A, apresenta a mercadoria EC RACK P/FT, SF B-515 FORD, com a descrição de EMBALAGEM DE SUA PROPRIEDADE QUE ORA RETORNAMOS, ICMS ISENTO CONFORME ART. 265, III RICMS/BA.

*Art. 265. São isentas do ICMS:*

*XXX – as saídas de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria (Conv. ICMS 88/91):*

- a) quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicionarem, e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular;
- b) em retorno ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular ou a depósito em seu nome, devendo o trânsito ser acobertado por via adicional da nota fiscal relativa à operação de que trata a alínea “a” deste inciso;

Ou seja, sendo a própria operação de transportes dos vasilhames isenta, já é razão para que o transporte efetuado não possa ser creditado. Vejamos a respeito do tema, o parecer abaixo da

## Diretoria de Tributação:

PARECER Nº 214/2014

**RELATÓRIO**

*A consulente possui como objeto social a compra, importação e exportação para comercialização de tecidos, couros, lãs, peles, algodão, cacau, sementes, flores, plantas, gramas, materiais agrícolas, vestuário e acessórios, calçados, bolsas, malas e artigos de viagem, entre outros produtos, conforme se depreende da Cláusula segunda de seu contrato Social.*

*No desenvolvimento de suas atividades, a consulente realiza exclusivamente a venda de tecidos em geral, onde suas aquisições se dão por meio de importação de outros países via sistema FUNDAP, sendo que depois de nacionalizadas, as mercadorias são vendidas a seus clientes no Brasil. Na distribuição dos tecidos, a consulente atribui à mercadoria a ser comercializada embalagens que são agregadas ao valor da mercadoria, na ocasião da distribuição a seus clientes em todo o Brasil.*

*As embalagens em questão são sacos de plástico e de tecidos que são usados para embalar a mercadoria importada a ser revendida. Cumpre ressaltar que toda a operação de aquisição da embalagem é devidamente documentada pela consulente, sendo emitida por seus fornecedores Nota fiscal que comprove a entrada das embalagens no estabelecimento do consulente.*

*A título meramente exemplificativo, a Consulente junta as presentes notas fiscais emitidas contra seu estabelecimento que comprovam tais operações. Considerando as peculiaridades da operação ora descrita, a consulente, deseja a interpretação quanto ao correto tratamento fiscal da classificação das aquisições de embalagens utilizadas nas operações de vendas da consulente.*

*Neste contexto, o preço das mercadorias é formado pelo preço da mercadoria importada (tecidos) e pelo material de embalagem (sacos plásticos e de tecidos) que são usados para embalar a mercadoria importada a ser revendida.*

*A consulente possui dúvida quanto ao tratamento fiscal adequado, relativamente ao ICMS, para a operação de aquisição desses materiais de embalagem no que tange o aproveitamento do crédito de ICMS nas aquisições das embalagens utilizadas nas vendas, uma vez que as mesmas estão sendo tributadas por ocasião das vendas dos tecidos, ou seja, a consulente poderá se creditar do ICMS dessas aquisições de embalagens? É o relatório. APRECIAÇÃO Preliminarmente, a consulta produzirá os efeitos do artigo 848 do RICMS/ES, aprovado pelo Decreto nº 1.090-R/02, em razão do atendimento das exigências contidas no artigo 845 do RICMS/ES.*

*Ao classificar a embalagem como acondicionamento para transporte de mercadoria temos duas hipóteses tributárias: a primeira que dá direito ao crédito do imposto e, possui característica de consumo, vez que irá integrar ou ser consumida no processo industrial e, a segunda hipótese, que não dá direito ao crédito, e será classificada como material de uso ou consumo.*

*A segunda difere da primeira, pois se trata de material empregado para acondicionar o produto para efeito de transporte, mesmo que fabricado por terceiros para propagar comercialmente a marca da empresa, podendo ser sacolas plásticas ou de papel, caixas ou bolsas de papelão, etc. que, comumente são utilizadas por estabelecimentos comerciais atacadistas ou varejistas.*

*Os sacos de plásticos ou tecidos, aqui mencionados, ainda que apresentem estampas com a marca comercial, portanto, nada mais representa que material de uso e consumo e, não pode ser confundido com os insumos ou mercadorias consumidas no processo industrial.*

*A presente análise considera o fato de que as embalagens de que se utiliza as empresas comerciais não fazem parte do processo de industrialização de produtos. A embalagem será considerada insumo quando fizer parte do processo industrial. Assim, podemos inferir que o tratamento tributário deve considerar, precípua mente, a atividade econômica da empresa. E, vale arguir que a consulente possui como ramo de atividade Comércio Atacadista de Mercadorias.*

*Significa dizer que o preço da embalagem, “in casu” que a Consulente emprega comporá indiretamente o seu preço final da mercadoria, não como custo direto de produção, mas como material de uso ou consumo, utilizado para o transporte da mercadoria adquirida de terceiros para comercialização.*

*Podemos expandir um pouco mais a noção de embalagem que, segundo o Regulamento do IPI há dois tipos: a embalagem de apresentação e, a que simplesmente visa o acondicionamento para o transporte.*

*No primeiro caso, a embalagem individualiza e faz parte indissociável do produto, ostenta a marca do fabricante industrial e, também meio de divulgação. Neste caso, é considerada etapa de industrialização e compõe o custo da mercadoria no processo de produção sendo correto afirmar que o material empregado no acondicionamento é insumo.*

**Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a**

*apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:*

*I – a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação);*

*II – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);*

*III – a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);*

*IV – a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);*

*V – a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou reacondicionamento).*

*O segundo tipo de embalagem, mesmo que a indústria utilize, é correto afirmar que se trata de material de uso e consumo, quando se destina apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento).*

*Voltando ao cerne da consulta, a Consulente busca distinguir se tem ou não o direito ao crédito nas aquisições de embalagens (sacos plásticos e de tecidos). Assim, vejamos o artigo 83, que trata do Crédito do Imposto inclusive relativo a mercadoria destinada ao seu uso e consumo.*

*Art. 83. Para a compensação a que se refere o art. 73, 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. (g.n.)*

*A partir da LC 87/96, no entanto, os tributaristas passaram a defender que o conceito de insumo anteriormente aceito seria próprio da indústria, não se aplicando ao setor de serviços. Na prestação de serviço não há produto final, motivo pelo qual não se pode aplicar a tese restritiva do crédito físico, que determina que o crédito depende da integração do insumo ao produto final.*

*O artigo 20 da Lei Complementar nº 87/06, acima transcrito, ampliou a possibilidade de créditos, antes vinculados apenas aos insumos e, à atividade do estabelecimento, mas inclusive a destinada ao seu uso ou consumo. A empresa exerce atividade de Comércio Atacadista de Mercadorias. A embalagem não faz parte da atividade fim da empresa.*

Pelo indicado, a maior parte da autuação se refere a racks utilizados no transporte de veículos, ou de seus componentes, que sendo reaproveitáveis, retornam ao estabelecimento. Ora, a definição de produtos intermediários, já pressupõe a intermediação da sua produção. Em se tratando de mercadorias já produzidas, e se estas estão sendo transportadas para os clientes, não há que se considerar que estejamos tratando de intermediação, mas de material de uso ou de consumo do estabelecimento.

Discordo quanto ao critério de essencialidade da atividade industrial, aplicada pelo Recorrente. No processo fabril quase todos os gastos decorrentes do início da produção até a entrega ao cliente, de certa forma guardam essencialidade, mas há de se convir que o conceito de produto intermediário, embora requeira sempre uma análise do caso *in concreto*, é certo que não é guiado simplesmente pelo conceito de essencial.

Há, sobretudo, como diz o Mestre Rubens Gomes de Souza, que se observar a especificidade, já que muitos produtos são utilizados em diferentes processos fabris, guardando correlação de essencialidade, porém sem demonstrar que sejam específicos àquele produto. Assim, por exemplo, é a água utilizada em determinados processos, quase sempre essencial, contudo em alguns é utilizada em estreito contato com a matéria prima e em outros casos, atua de forma marginal, como é o caso das aplicações em resfriamento. No caso, a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado como intermediário e o produto fabricado; logo, se o produto fabricado somente se obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico. O próprio exemplo jurisprudencial apresentado pelo recorrente depõe contra seu argumento:

*Neste sentido, convém observar a decisão de relatoria da i. Desembargadora Sandra Fonseca, do Tribunal de*

*Justiça de Mina Gerais, na qual destaca que o contribuinte possui o pleno direito ao aproveitamento de créditos fiscais de ICMS relativos à aquisição de serviços de frete de produtos intermediários, quando os respectivos serviços são oferecidos à tributação do aludido imposto.*

*Veja-se o trecho do voto abaixo colacionado:*

*“ (...) Produto intermediário é aquele que, empregado diretamente ou indiretamente no processo de industrialização, integra-se ao produto novo; ou aquele que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediatamente e integralmente, no curso do processo de produção. Viola o princípio da não-cumulatividade a restrição imposta ao direito de creditamento do ICMS pago em razão do serviço de transporte (frete) de produtos intermediários recebidos de terceiros, utilizados na produção de bem sobre o qual incidirá ICMS nas operações posteriores. Inteligência do art. 155, § 2º, I, da CF/88; art. 19, da Lei Complementar 87/96; e art. 66, V, b, DO RICMS/MG”*

Ora estamos a tratar neste processo, em sua imensa maioria de vasilhames retornáveis que em hipótese alguma se integra ao produto final, nem muito menos é consumido imediatamente e integralmente na fabricação.

Assim, por este entendimento, não se pode falar em produto intermediário de produção quando tratamos de embalagem, mas produto de uso ou consumo utilizado na entrega do produto acabado.

A outra questão é do pedido de diligência para que fosse efetuado refazimento da conta corrente a fim de que o setor responsável promova a recomposição de sua escrita fiscal, de modo a que o regime de tributação e financiamento do PROAUTO/FUNDESE seja efetivamente aplicado, como autorizado pelo artigo 123, § 3º do Decreto nº 7.629/95.

Alega o recorrente que *cabe destacar novamente que a presente autuação está centrada no suposto creditamento indevido do ICMS, oriundo da aquisição de serviço de frete de produtos alegadamente não vinculados ao seu processo produtivo. Entretanto, é fato que a metodologia empregada pelo i. Autuante revela-se completamente ilegal, na medida em que a mesma restringe-se à identificação do montante de créditos indevidamente glosados, convertendo-o em exigência fiscal. Isto é, não há a devida recomposição da escrita, para fins de emprego da sistemática incentivada do PROAUTO/FUNDESE.*

O voto recorrido, assim fundamentou:

*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.*

Acrescento que o procedimento fiscal não pode utilizar eventuais créditos ou benefícios fiscais, isto porque o fisco não pode impor ao contribuinte uma nova conta corrente, primeiro porque não se pode considerar inclusive os eventuais créditos e saldos credores legítimos do contribuinte, pois não é possível a compensação na lavratura do Auto de Infração; segundo, porque a aplicação do benefício foi feita com base na escrituração do contribuinte que reduziu o saldo devedor, de forma indevida, e o benefício foi aplicado mediante critérios e formalidades que não são passíveis de retroatividade.

*AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL N° 1.821.549 - SP (2021/0010895-0) RELATOR: MINISTRO GURGEL DE FARIA.*

*EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SALDO CREDOR. COMPENSAÇÃO POR INICIATIVA DO FISCAL. OBRIGATORIDADE. INEXISTÊNCIA. A utilização de crédito de ICMS para fins de compensação com o tributo devido é faculdade a ser exercida oportunamente pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação, não sendo possível impor ao fisco que proceda a esse encontro de contas quando do lançamento de ofício. Inteligência dos arts. 20, 23 e parágrafo único, e 24 da LC n. 87/1996.*

*Logo, avulta a correta compreensão do tribunal de origem segundo a qual não há amparo legal para a nulidade do auto de infração em análise, assim como para a pretensão de que o fiscal estadual, ao atestar, por exemplo, a falta de escrituração relativa a operações tributadas, verifique se há crédito de ICMS decorrente da não cumulatividade, realizando uma apuração escritural ampla de créditos no âmbito do lançamento de ofício substitutivo do lançamento por homologação. Tal proceder encerraria desarrazoada imposição à Administração Tributária, com efeitos deletérios para os instrumentos de praticidade postos tanto a serviço do Estado quanto dos contribuintes. Ademais, caso a medida pleiteada se tornasse a regra, os direitos da empresa recorrente de parcelar o débito, buscar a transação e utilizar posteriormente o saldo, observado o prazo decadencial, seriam atingidos.*

Face ao exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, nos valores apurados após a diligência fiscal, no valor de R\$ 22.489.665,98 por conta de exclusão do CFOP 2921.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração n° 281082.0006/21-0, lavrado contra **FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 22.489.665,98** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei n° 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de fevereiro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS