

A. I. Nº - 279757.0022/18-3  
AUTUADO - GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA.  
AUTUANTE - AGILBERTO MARVILA FERREIRA  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 27/09/2019

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0148-04/19

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE RELATIVO A MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. Inexiste previsão na legislação tributária para efeito de utilização de créditos fiscais correspondentes às operações de saídas com mercadorias ocorridas com isenção do imposto. Acusação subsistente. Não acolhidas as arguições de nulidade. Efetuada a adequação da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência, teve sua expedição ocorrida em 21/12/2018, objetivando reclamar crédito tributário na ordem de R\$265.581,21, mais multa de 150% prevista pelo Art. 42, inciso V, alínea “b” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou o serviço não ter sido prestado. Referente às sucessivas prestações de serviços de transportes cujo início e término da prestação não foi o estabelecimento da Autuada localizado no município de Camaçari-BA, conforme demonstrativo GE\_Frete\_Crédito\_Indevido\_Isenta\_EFD, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”*. O enquadramento legal da ocorrência se pautou nos Arts. 29 e 31 da Lei nº 7.014/96.

Cientificado do lançamento o autuado, por intermédio de seus patronos, ingressou com a Impugnação de fls. 69 a 89 onde inicialmente apresenta uma síntese dos fatos presentes nos autos, destaca as atividades que desenvolve, e observa que o autuante fundamentou a acusação no sentido de que a mesma teria realizado a apropriação indevida de créditos não-cumulativos de ICMS, que, no caso, não estariam supostamente vinculados a contratações de serviços de transporte.

Sustentou que conforme restará demonstrado na presente impugnação, a apropriação do crédito de ICMS sobre as operações listadas pela fiscalização foi regular, estando apoiadas em efetivas contratações de serviços de transporte sobre os quais recaiu o ônus do ICMS (doc. 03), ao tempo em que, nesse diapasão, será demonstrado o equívoco da fiscalização em se ater ao início e término do transporte como critério estrito para a validação do direito ao crédito do imposto, pois, os casos em exame retratam OPERAÇÕES TRIANGULARES em que adquiriu mercadorias de fornecedores situados em outros Estados para serem entregues a destinatários finais com que estabelece as relações comerciais, os quais também se encontram situados em outros Estados.

Desta maneira assevera que as remessas sobre as quais houve a contratação do frete se deram por sua conta e ordem, que, sob a égide da cláusula CIF aplicada nas respectivas vendas, ficou responsável pela entrega dos equipamentos aos destinatários finais, não correspondendo à realidade dos fatos a acusação de que teria se apropriado de créditos sobre serviços de transporte não prestados.

Sustenta que os serviços sobre os quais o ICMS foi creditado são efetivos, tal como se depreende dos conhecimentos de transporte em que está inserida como tomadora do transporte, assim das respectivas notas fiscais de remessa emitidas pelos fornecedores de outros Estados, responsáveis

pela remessa à sua conta e ordem (docs. 03), ao tempo em que, da mesma forma, para parte das operações listadas pela fiscalização, tratam-se também de operações triangulares, mas que, diferentemente dos casos anteriores, retratam remessas para industrialização efetuadas por sua conta e ordem (docs. 04).

Após estas considerações iniciais passou, em preliminar, a arguir a nulidade do procedimento fiscal, invocando a regra contida no art. 142 do Código Tributário Nacional, que prevê que a constituição do crédito tributário se dá mediante a expedição do lançamento tributário, que nada mais é do que o ato administrativo por meio do qual a autoridade fiscal competente aplica a norma tributária ao caso concreto, desencadeando a relação jurídica que obriga os contribuintes a recolherem tributos, sendo o lançamento, portanto, imprescindível para a realização do direito em matéria tributária, pois, sem a expedição desse ato administrativo, não há aplicação da norma ao caso concreto e, conseqüentemente, a arrecadação de recursos financeiros para custeio dos gastos da Administração Pública.

Após tecer outras considerações a este respeito e citar doutrina, destacou que em se tratando do lançamento tributário, a motivação do ato administrativo consiste na descrição do fato que fundamentou sua expedição, bem como na declaração de como esse fato se enquadrou na descrição prevista pela norma tributária que ensejou a cobrança do tributo, sendo, portanto, por meio da motivação que se tem o conhecimento dos elementos fáticos e da correspondente previsão normativa que conduziram a autoridade fiscal a realizar determinado lançamento tributário (contraditório), daí a razão da obrigatoriedade de sua enunciação (motivação) e de sua coincidência com o motivo legal que sustenta o ato praticado, sob pena de invalidade do ato em si considerado.

Pontuou que é justamente nesse sentido que é evidenciada a nulidade do lançamento, pois, para se apontar a suposta infração à legislação tributária, o autuante limitou-se a destacar que os serviços de transporte sobre os quais houve a apropriação do crédito não tiveram como início e término o seu estabelecimento, o que não representa o critério a ser considerado, posto que o autuante simplesmente desconsidera a realidade subjacente à operação que ensejou o transporte, deixando de buscar maiores evidências acerca do contexto em que o transporte esteve inserido.

Aponta que até por conta de aspectos logísticos, a legislação do ICMS acomoda determinadas situações em que as respectivas mercadorias não transitam fisicamente pelo estabelecimento do contribuinte, seja sob o prisma de operações próprias de venda, seja sob o contexto de etapas de industrialização, e mesmo sem esse trânsito físico, não há como se olvidar que as operações são consumadas à conta e ordem do encomendante, que, como regra, assume o custo do transporte nas etapas que se inserem em seu fluxo de produção e/ou comercialização de mercadorias.

Sustenta que até por conta da gravidade da acusação fiscal, a qual retrata a apropriação indevida de créditos, que, aliás, justifica a imputação de gravosa penalidade de 150% (cento e cinquenta por cento), essa investigação mais aprofundada não poderia ter sido simplesmente desprezada pela fiscalização, sendo que, dessa forma, diante da inconsistência dos trabalhos exercidos pelo autuante, que, atendo-se unicamente ao deslocamento físico das mercadorias, presume que os serviços de transporte em que os créditos foram apropriados não foram efetivos, há que se apontar a nulidade integral do Auto de Infração em discussão.

Ao adentrar ao mérito da autuação passou a defender o seu direito ao crédito do ICMS sobre o transporte contratado em operações triangulares de venda à ordem, passando a destacar os contornos básicos de uma operação triangular de venda à ordem, por meio da qual uma empresa (*adquirente originário*) vende determinada mercadoria a outra (*destinatário final*), mas com a entrega a ser realizada por um terceiro (*vendedor remetente*), asseverando que as operações descritas no demonstrativo que instrui o Auto de Infração retratam justamente essas operações triangulares, que, sendo interestaduais, possuem fundamento de validade no artigo 40 do Convênio ICMS s/n 1970, citando ainda que, nesses casos, adquiriu as mercadorias de empresa situada em outro Estado (*vendedor remetente*) para serem entregues, à sua conta e ordem, ao

destinatário final também situado em outro Estado. Apontou exemplo contido no Conhecimento de Transporte nº 459, que retrata o transporte interestadual da mercadoria entre o estabelecimento da pessoa jurídica Gestamp Wind Steel Pernambuco S/A., ao estabelecimento da Ventos de Santo Uriel S/A., (docs. 03).

Observa que de fato, o deslocamento físico da mercadoria se deu entre os estabelecimentos do *vendedor remetente* no Estado do Pernambuco ao do *destinatário final* situado no Rio Grande do Norte, contudo, o autuante desconsiderou que a remessa foi realizada à conta e ordem que, no caso mencionado, reveste-se da condição de adquirente originária da mercadoria e que assumiu o custo relativo ao envio da mercadoria ao destinatário final, por isso consta como a tomadora do serviço de transporte, citando outro exemplo de operação triangular, acrescentando que não parem dúvidas de que se tratou de uma operação triangular de remessa por conta e ordem, instruiu a presente impugnação com a relação completa das notas fiscais de remessas emitidas pelos vendedores remetentes situados em outros Estados (docs. 03).

Destaca que o serviço de transporte sobre o qual o crédito foi apropriado, apesar de refletir o deslocamento físico da mercadoria entre o estabelecimento do vendedor remente até o do destinatário final, retrata o frete relativo à operação de venda que promoveu, portanto, contrariamente ao quanto deduziu o autuante, não houve afronta ao art. 29 da Lei nº 7.014/96, pois, estando gravadas pelo ICMS as operações de transporte contratadas no ciclo de comercialização de mercadorias pela Autuada, o direito ao crédito deverá ser preservado em respeito ao princípio da não-cumulatividade.

Aliás, a própria redação do referido artigo 29 é clara ao dispor que o direito ao crédito se dá sobre o “imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento”, o que certamente denuncia o equívoco da fiscalização em se ater exclusivamente ao deslocamento físico da mercadoria para fins de promover a glosa dos créditos apropriados.

Concluiu esse tópico asseverando que sendo legítimo o direito ao crédito sobre o frete que contratou, o qual foi efetivamente gravado pelo ICMS e se encontra inserido no ciclo de uma operação própria, e não de terceiros, não há como se conceber a caracterização da infração apontada pela fiscalização, devendo ser cancelada a exigência dos débitos de ICMS e encargos.

No tópico seguinte da sua defesa passou a defender o direito ao crédito do ICMS sobre o transporte contratado em operações triangulares de industrialização, defendendo que como regra, quem realiza a comercialização dos equipamentos, mais precisamente os aerogeradores, assim como as suas partes e peças, é a própria filial de Camaçari/BA (doc. 05) - exemplo de notas fiscais de venda dos aerogeradores, que, por conseguinte, assume os custos incorridos na etapa de produção/industrialização, sendo que, quando se vale de outros estabelecimentos para a realização dessas etapas de industrialização, realiza a contratação dos serviços de transporte dos itens (insumos e materiais) entre estes estabelecimentos de terceiros (docs. 04). Apontou exemplo.

Sustenta que quando assume a condição de tomadora dos serviços descritos nos conhecimentos arrolados pela fiscalização, esta condição se justifica pelo fato de ser um custo próprio, e não de terceiros, todo o fluxo do deslocamento de materiais e insumos no seu ciclo de produção de aerogeradores, suas partes e peças, e estando devidamente inseridos no ciclo de produção de mercadorias, os transportes contratados devem garantir o direito ao crédito do ICMS conforme prevê o art. 29 da Lei nº 7.014/96.

Em seguida passou a combater o que considera caráter abusivo da multa aplicada, apresentando a seu favor argumentos jurídicos, cita doutrina, princípios constitucionais e jurisprudência de Tribunais Superiores, para concluir que, com base nos argumentos que expôs há que se decretar o cancelamento das multas que incidem no Auto de Infração, ou, caso assim não se entenda, a aplicação da penalidade deverá ser revista para atender a parâmetros condizentes com o próprio descumprimento da norma supostamente infringida.

Em conclusão e ante as razões de fato e de direito que expôs, requereu:

- Seja reconhecida a insubsistência do Auto de Infração, consoante fundamentos articulados no tópico “II” da presente peça defensiva;
- A procedência da presente Impugnação ou a improcedência do Auto de Infração em questão, tendo em vista a matéria apresentada no tópico “III” e subtópicos da defesa; e
- Subsidiariamente, a relevação ou a redução da multa, consoante requerido no tópico “III.3” da defesa.

O autuante prestou a Informação Fiscal de fls. 250 a 253, destacando que foi exigido através do presente Auto de Infração ICMS no valor de R\$265.581,21 decorrente do crédito fiscal indevido na contratação de serviços de transportes de cargas com origem e destino distintos do Estado da Bahia, observando que foram anexados aos autos as cópias dos referidos CT-e, conforme se verifica às fls. 13 a 59.

Após contestar o argumento de nulidade do Auto de Infração, requerido pelo autuado, ingressou no mérito da autuação destacando que a utilização indevida do crédito fiscal “*se configura em três transgressões*” à Legislação Tributária Estadual.

Diz que a primeira delas se relaciona ao art. 264, XIX, do RICMS/BA, porque as mercadorias transportadas são beneficiadas pela isenção prevista no Convênio ICMS nº 101/97, sendo assegurado o direito ao crédito fiscal somente nas prestações de serviços de transportes vinculados às operações de entradas daquelas mercadorias, e, conforme o próprio autuado faz prova, fls. 104 a 195, tratam-se de operações de saídas de mercadorias, mesmo que de estabelecimentos estancques.

Assevera ser desnecessário recorrer ao Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, ao seu Artigo 111, ao tempo em que o autuado promoveu saídas de mercadorias isentas, amparadas pelo Convênio ICMS nº 101/97, contratou serviços de transportes de cargas interestaduais, conforme demonstrativo de fls. 12 a 33, e se creditou do ICMS destacado nos competentes CT-e, crédito fiscal que é vedado pelo fato de não se enquadrar nos moldes do referido art. 264.

Pontua em seguida que “*a segunda transgressão*” é quanto ao fato do autuado não ser o tomador da prestação do serviço de transporte, conforme faz prova a documentação anexada ao PAF, (fls. 13 a 59), sustentando que o tomador dos serviços prestados de transporte de cargas foi a ALSTOM BRASIL ENERGIA E TRANSPORTE LTDA., inscrita no CNPJ/MF sob nº 88.309.620/0029-59 e no Cadastro Estadual do ICMS sob nº 10.625.286, lembrando que o CNPJ/MF do autuado é 17.692.901/0008-60 e Inscrição Estadual nº 114.663.900, não havendo que se falar em “mero erro” ou ausência da CC-e (Carta de Correção Eletrônica), pois as situações nas quais a mesma é admitida estão previstas no art. 42, incisos I, II e III do RICMS/BA.

Já o que considera como sendo “*terceira transgressão*”, se diz ao fato de que o frete contratado foi para transportar mercadorias de estabelecimentos situados em uma unidade da Federação para uma segunda unidade da Federação, distintas do Estado da Bahia, ao tempo em que o art. 13, inciso II do RICMS/BA é claro quanto à definição do local do início da prestação do serviço de transporte de cargas, o qual transcreveu.

Destacou, ainda, que não se trata de transporte por redespacho, nem intermodal, previstos no Artigo 309, VI, do Decreto nº 13.780/12, transcrevendo, em seguida, o art. 29 da Lei nº 7.014/96 que trata do direito do crédito do imposto anteriormente cobrado.

Em conclusão diz que os valores apurados não foram objeto de questionamento, e que restou claro e comprovado que as operações não são beneficiadas com hipótese de manutenção do crédito fiscal uma vez que se tratam de transportes de cargas nas saídas de mercadorias isentas (Convênio ICMS nº 101/97) e que o autuado não é a tomador dos serviços, razão pela qual pugnou pela Procedência do Auto de Infração.

Cientificado acerca da Informação Fiscal o autuado se manifestou conforme petição de fls. 258 a 262, onde após tecer considerações iniciais, diz que apresentou sua Impugnação na qual demonstrou que os serviços de transporte em questão se verificaram em operações triangulares por meio das quais o item adquirido de um dado fornecedor/industrializador é entregue por sua conta e ordem diretamente ao seu cliente.

Cita que instada a se manifestar, observa que sobrevêm a Manifestação Fiscal que busca reconstruir a fundamentação do ato praticado, sem tecer qualquer consideração sobre os fundamentos apresentados na Impugnação, pontuando que a descrição da infração não deixa dúvidas de que o motivo pelo qual o lançamento foi confeccionado foi à suposta constatação de que os serviços não teriam sido prestados, eis que seriam *"sucessivas prestações de serviços de transporte cujo início e término da prestação não foi o estabelecimento da Autuada"*.

Com isso assevera que se confrontando a descrição da motivação do Auto de Infração com a comprovação de que os serviços de transportes se deram em operações triangulares, cai por terra a exigência, seja por sua insubsistência, seja por sua improcedência, tal como amplamente demonstrado e requerido na Impugnação.

Desta forma sustenta que o autuante ao se deparar com tal fato, busca inovar a motivação do Auto de Infração, o que não é admissível. Isto porque, agora, as razões para a manutenção do lançamento seriam três que não apenas aquela originalmente apresentada:

- 1) O crédito não seria admissível, visto que não se tratavam de "entradas", de modo a permitir a manutenção dos créditos nos termos do art. 264, inciso XIX, do RICMS/BA;
- 2) A Autuada não seria a tomadora dos serviços, eis que o tomador seria a Alstom Brasil Energia e Transporte Ltda., inscrita sob o CNPJ 88.309.620/0029-59 e inscrita no Cadastro Estadual sob o nº 10.625.286; e
- 3) O serviço de transporte teria se iniciado e terminado em Estados outros que não o Estado da Bahia.

Assevera que a necessidade de inovar a fundamentação do Auto de Infração demonstra de forma cabal a insubsistência e a improcedência do lançamento, razão pela qual reitera todos os termos de sua Impugnação para o cancelamento integral da exigência, tal como requerido naquela peça.

Acrescenta que, não obstante e apenas em respeito ao princípio da eventualidade, não pode deixar de apontar que também sob o prisma desses novos fundamentos a autuação não se sustenta. Isto porque, inicialmente, a Manifestação Fiscal ora respondida apresenta uma leitura equivocada do artigo 264, inciso XIX, do RICMS/BA, para dizer que não haveria o direito ao crédito, contudo, ao seu ver, parece claro que a literalidade do dispositivo leva à conclusão oposta:

*"Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:*

*(...)*

*XIX - as operações com os equipamentos e acessórios para aproveitamento das energias solar e eólica especificados no Conv. ICMS 101/97, desde que beneficiadas com isenção ou tributadas com alíquota zero do IPI;"*

Desta maneira sustenta que será isenta do ICMS as operações com os equipamentos e acessórios para aproveitamento das energias solar e eólica especificados no Conv. ICMS 101/97, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações, e sendo o serviço de transporte vinculado a operações com tais equipamentos e acessórios, é evidente que está assegurado o direito ao crédito.

Menciona que foi utilizado adicionalmente, como novo fundamento, o fato de que os serviços de transporte foram endereçados ao estabelecimento de Alstom Brasil Energia e Transporte Ltda., inscrita sob o CNPJ 88.309.620/0029-59 e inscrita no Cadastro Estadual sob o nº 10.625.286.

A este respeito diz que é preciso ter em mente que Alstom Brasil Energia e Transporte Ltda. sofreu cisão parcial por meio do qual parte do seu patrimônio foi transferido ao autuado, sendo que o aludido estabelecimento faz parte dessa parcela transferida, consoante documentação societária inclusa (doc. 01), ao tempo em que em virtude da cisão parcial da ABR, foram transferidos para a ARN os seguintes estabelecimentos:

(...)

*Filial 7 - Via Parafuso, s/n, Polo Petroquímico, Camaçari/BA, Cep 42810-200, inscrita no CNPJ 88.309.620/0029-59, registrada na JUCEBA sob o NIRE 29.901.031.415 será incorporado ao estabelecimento da ARN inscrito no CNPJ 17.892.901/0008-80, registrada na JUCEBA sob o NIRE 29999101221, Rodovia BA 535, s/n-A, Polo Petroquímico Camaçari/BA, Cep 42810-200, o qual passará a responder por todas as atividades do estabelecimento cindido e incorporado.*

Com isso aponta que o estabelecimento autuado é o sucessor do estabelecimento citado pelo autuante, razão pela qual os documentos da época fazem alusão ao estabelecimento sucedido e o presente feito é atualmente endereçado e defendido pelo sucessor.

Em relação ao terceiro ponto suscitado pelo autuante, diz que já está devidamente respondido pela Impugnação, especialmente por meio de seus tópicos III.1 e III.2, que ora se reitera, visto que não foram objeto de qualquer consideração pelo mesmo.

Em face das razões acima expostas, repisa todos os demais argumentos constantes da defesa administrativa, e reitera o seu pedido de integral insubsistência ou improcedência do Auto de Infração, ou, subsidiariamente, que seja ao menos reduzida ou relevada a aplicação da penalidade aplicada.

#### VOTO

O Auto de Infração sob análise, foi expedido para exigência de crédito tributário no valor de R\$265.581,21, mais multa de 150% prevista pelo Art. 42, inciso V, alínea “b” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou o serviço não ter sido prestado. Referente às sucessivas prestações de serviços de transportes cujo início e término da prestação não foi o estabelecimento da Autuada localizado no município de Camaçari-BA, conforme demonstrativo GE\_Frete\_Crédito\_Indevido\_Isenta\_EFD, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”*.

Para efeito de consubstanciar o lançamento, o autuante elaborou a planilha de fls. 11 e 12, intitulada *“Demonstrativo Crédito Fiscal indevido do ICMS sobre fretes contratados nas saídas de mercadorias cuja origem e destino não foram o Estado da Bahia”* na qual estão discriminadas, de forma detalhada, todas as operações que deram causa à autuação em consequência da glosa dos respectivos créditos fiscais escriturados pelo autuado.

Em sua defesa, o autuado inicialmente alegou que o autuante, para fundamentar o lançamento fiscal, considerou que este (autuado) teria realizado apropriação indevida de créditos de ICMS não-cumulativos, e que não estariam vinculados a contratações de serviços de transporte.

Arguiu a nulidade do procedimento fiscal, por considerar ausente a motivação para sustentar o ato praticado (lançamento), pois o autuante se limitou a destacar que os serviços de transportes sobre os quais houve a apropriação do crédito, não tiveram como início e término o seu estabelecimento, o que, ao seu entender, não representa o critério a ser considerado, razão pela qual considerou inconsistente a execução do trabalho fiscal ao presumir que os serviços de transporte em que os créditos fiscais foram apropriados não foram efetivos.

Não acolho este argumento defensivo, pois à luz do demonstrativo elaborado pelo autuante, base para a autuação, a motivação do lançamento está explícita, créditos fiscais utilizados em decorrência de fretes contratados sobre operações de saídas de mercadorias. Este, ao meu sentir, é o ponto central da autuação e que será ser apreciado quando do exame do mérito.

Também não vejo como acolher o pedido de nulidade apresentado pelo autuado, quando da sua manifestação acerca da informação fiscal apresentada pelo autuante, no sentido de que este, naquele momento processual, buscou inovar a motivação do Auto de Infração ao pontuar que as razões para tal seriam as três a seguir apontadas, diferente daquela originalmente apresentada:

- 1) *O crédito não seria admissível, visto que não se tratavam de "entradas", de modo a permitir a manutenção dos créditos nos termos do art. 264, inciso XIX, do RICMS/BA;*
- 2) *A Autuada não seria a tomadora dos serviços, eis que o tomador seria a Alstom Brasil Energia e Transporte Ltda., inscrita sob o CNPJ 88.309.620/0029-59 e inscrita no Cadastro Estadual sob o nº 10.625.286; e*
- 3) *O serviço de transporte teria se iniciado e terminado em Estados outros que não o Estado da Bahia.*

Analisando os pontos acima destacados, não vejo que houve inovação pelo autuante no motivo que fundamentou o lançamento, na medida em que i) o demonstrativo elaborado pelo autuante deixa claro que os créditos tomados foram com base em operações de saídas, portanto, obviamente, não se referem a entradas; ii) na descrição da infração está dito que “às sucessivas prestações de serviços de transportes cujo início e término da prestação não foi o estabelecimento da Autuada localizado no município de Camaçari-BA”. Logo, não há qualquer fato novo apresentado pelo autuante quando da sua Informação Fiscal, razão pela qual não acolho o pedido de nulidade formulado pelo autuado.

Insta ressaltar, que o lançamento atendeu a todos os requisitos previstos pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, portanto, não se pode declarar sua nulidade com fulcro no Art. 18 do mesmo RPAF/BA. Passo, desta maneira, ao exame do mérito da autuação.

Neste sentido, o autuado alegou o direito ao crédito do ICMS sobre serviços de transportes contratados em operações triangulares de venda à ordem, situação esta desconsiderada pelo autuante, vez que é o adquirente originário da mercadoria e assumiu o custo relativo ao seu envio ao destinatário final, sendo que, a despeito da mercadoria não ter saído fisicamente do seu estabelecimento, tomou efetivamente o serviço de transporte interestadual sobre o qual recaiu o ICMS em cadeia.

As operações ditas triangulares de vendas à ordem, sobre as quais recaíram a glosa dos créditos fiscais sobre o serviço de transporte contratado, estão de fato beneficiadas pela isenção do ICMS previstas pelo Art. 264, XIX do RICMS/BA vigente à época da ocorrência dos fatos e pelo Convênio ICMS nº 101/97, grifo não original:

*"Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:*

*(...)*

*XIX - as operações com os equipamentos e acessórios para aproveitamento das energias solar e eólica especificados no Conv. ICMS 101/97, desde que beneficiadas com isenção ou tributadas com alíquota zero do IPI;"*

Já o Convênio ICMS nº 101/97, assim se apresenta:

*Cláusula primeira. Ficam isentas do ICMS as operações com os produtos a seguir indicados e respectivas classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado - NCM/SH: ...*

*Cláusula segunda. Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder a manutenção dos créditos do imposto nas operações a que se refere a cláusula anterior (redação dada à cláusula segunda pelo Conv. ICMS 230/17, efeitos a partir de 12.01.18). Redação original, efeitos até 11.01.18. Cláusula segunda. Fica assegurada a manutenção dos créditos do imposto nas operações a que se refere a cláusula anterior.*

Da análise levada a efeito nos documentos fiscais citados no demonstrativo elaborado pelo autuante, base para a autuação, constatei que ali se apresentam duas situações distintas: a primeira se refere a remessas de mercadorias pelo autuado, por conta e ordem de terceiros em operações de venda a ordem, cujo documento fiscal emitido pelo estabelecimento industrializador é em nome do destinatário/adquirente da mercadoria, apesar de constar como

tomador do serviço a empresa Alstom Brasil Energia e Transporte Ltda., logo, se trata de operações de saídas de mercadorias, cuja agregação do valor industrializado ocorreu em momento posterior à venda, e o custo dessa industrialização foi arcado pelo adquirente da mercadoria, conforme se verifica, por exemplo, nos docs. fls. 104/105, 165/166 dentre outros trazidos aos autos pelo autuado.

A segunda situação difere da acima mencionada, pois apesar de constar no DACTE que a empresa ALSTOM BRASIL foi a tomadora dos serviços de transportes, estes se referem a operações de vendas pelo estabelecimento industrializador, cujo destinatário é o estabelecimento da ALSTOM BRASIL localizado no município de Taubaté-SP, conforme se verifica, por exemplo, às fls. 171/172, portanto se tratam de serviços de transportes em operações ocorridas a partir do endereço do estabelecimento industrializador, fora deste Estado, para outro estabelecimento da ALSTOM BRASIL localizado no Estado de São Paulo, apesar de constar no DCTE o estabelecimento da ALSTOM, localizado em Camaçari/BA, como sendo o tomador dos serviços.

Pois bem. À luz do quanto acima exposto, **e por se tratarem de operações de saídas de mercadorias isentas, beneficiadas pelo RICMS/BA e pelo Convênio ICMS 101/97,** não há previsão de utilização e manutenção de crédito fiscal, posto que o art. 264, Inciso XIX do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/12, assegura tão somente o direito à manutenção do crédito fiscal **nas entradas das mercadorias relacionadas no Convênio ICMS 101/97, e às prestações de serviços de transportes a elas vinculadas,** diferentemente, portanto, do posicionamento adotado pelo autuado.

Aliás, este entendimento já foi consagrado por este órgão julgador, através de decisões prolatadas com base nos Acórdãos nºs 0111-01/18 e 0098-03/19, relacionadas a autos de infração expedidos contra o próprio autuado.

Desta maneira, vejo que a questão central do lançamento se reveste no fato de que os créditos fiscais utilizados pelo autuado e glosados pelo Fisco, se relacionam a operações de saídas de mercadorias isentas, isto é, operações com os equipamentos e acessórios para aproveitamento das energias solar e eólica, especificados no Conv. ICMS 101/97, portanto, em princípio, o fato dos serviços de transportes terem sido iniciados e concluídos fora do âmbito do Estado da Bahia, além de serem operações ditas triangulares, não são questões fundamentais para o deslinde da questão. O foco fundamental se reveste se o crédito decorre de operações de entradas ou não dessas mercadorias.

No que diz respeito à alegação de que o serviço de transporte foi tomado pela ALSTOM BRASIL e não pela GE Energias (autuado), tem-se que, conforme bem posicionado pelo autuado, ocorreu a cisão parcial dessa empresa, em que uma das partes cindidas foi transferida para o estabelecimento autuado, tanto que o Termo de Início de Fiscalização de fl. 08 foi lavrado no livro da ALSTOM ENERGIAS conforme se verifica à fl. 07, portanto, neste sentido, caso houvesse previsão legal os créditos seriam legítimos.

Quanto à penalidade aplicada, no percentual de 150%, com previsão no Art. 42, inciso V, alínea “b” da Lei nº 7.014/96, observo que por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal prevista em lei, esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para reduzi-la ou cancelá-la, entretanto, analisando os fatos presentes nos autos, vejo deve ser efetuada adequação da mesma a norma prevista pelo inciso II, alínea “f” do mesmo dispositivo legal mencionado, para o patamar de 60%, tal como procedeu a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal em sede do Acórdão nº 0046-12/19 em decisão relacionada ao mesmo autuado, pelo fato de se configurar hipótese de infração diversa das previstas na citada Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;

Em conclusão, voto pela Procedência do presente Auto de Infração, porém, com a adequação da penalidade ao patamar de 60%, na forma acima explicitada.



## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do conselho de Fazenda estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279757.0022/18-3**, lavrado contra **GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$265.581,21**, acrescido da multa de 60%, com adequação ao previsto pelo Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de setembro de 2019.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR

A. I. Nº - 279757.0022/18-3  
AUTUADO - GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA.  
AUTUANTE - AGILBERTO MARVILA FERREIRA  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 27/09/2019

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0148-04/19

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE RELATIVO A MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. Inexiste previsão na legislação tributária para efeito de utilização de créditos fiscais correspondentes às operações de saídas com mercadorias ocorridas com isenção do imposto. Acusação subsistente. Não acolhidas as arguições de nulidade. Efetuada a adequação da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência, teve sua expedição ocorrida em 21/12/2018, objetivando reclamar crédito tributário na ordem de R\$265.581,21, mais multa de 150% prevista pelo Art. 42, inciso V, alínea “b” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou o serviço não ter sido prestado. Referente às sucessivas prestações de serviços de transportes cujo início e término da prestação não foi o estabelecimento da Autuada localizado no município de Camaçari-BA, conforme demonstrativo GE\_Frete\_Crédito\_Indevido\_Isenta\_EFD, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”*. O enquadramento legal da ocorrência se pautou nos Arts. 29 e 31 da Lei nº 7.014/96.

Cientificado do lançamento o autuado, por intermédio de seus patronos, ingressou com a Impugnação de fls. 69 a 89 onde inicialmente apresenta uma síntese dos fatos presentes nos autos, destaca as atividades que desenvolve, e observa que o autuante fundamentou a acusação no sentido de que a mesma teria realizado a apropriação indevida de créditos não-cumulativos de ICMS, que, no caso, não estariam supostamente vinculados a contratações de serviços de transporte.

Sustentou que conforme restará demonstrado na presente impugnação, a apropriação do crédito de ICMS sobre as operações listadas pela fiscalização foi regular, estando apoiadas em efetivas contratações de serviços de transporte sobre os quais recaiu o ônus do ICMS (doc. 03), ao tempo em que, nesse diapasão, será demonstrado o equívoco da fiscalização em se ater ao início e término do transporte como critério estrito para a validação do direito ao crédito do imposto, pois, os casos em exame retratam OPERAÇÕES TRIANGULARES em que adquiriu mercadorias de fornecedores situados em outros Estados para serem entregues a destinatários finais com que estabelece as relações comerciais, os quais também se encontram situados em outros Estados.

Desta maneira assevera que as remessas sobre as quais houve a contratação do frete se deram por sua conta e ordem, que, sob a égide da cláusula CIF aplicada nas respectivas vendas, ficou responsável pela entrega dos equipamentos aos destinatários finais, não correspondendo à realidade dos fatos a acusação de que teria se apropriado de créditos sobre serviços de transporte não prestados.

Sustenta que os serviços sobre os quais o ICMS foi creditado são efetivos, tal como se depreende dos conhecimentos de transporte em que está inserida como tomadora do transporte, assim das respectivas notas fiscais de remessa emitidas pelos fornecedores de outros Estados, responsáveis

pela remessa à sua conta e ordem (docs. 03), ao tempo em que, da mesma forma, para parte das operações listadas pela fiscalização, tratam-se também de operações triangulares, mas que, diferentemente dos casos anteriores, retratam remessas para industrialização efetuadas por sua conta e ordem (docs. 04).

Após estas considerações iniciais passou, em preliminar, a arguir a nulidade do procedimento fiscal, invocando a regra contida no art. 142 do Código Tributário Nacional, que prevê que a constituição do crédito tributário se dá mediante a expedição do lançamento tributário, que nada mais é do que o ato administrativo por meio do qual a autoridade fiscal competente aplica a norma tributária ao caso concreto, desencadeando a relação jurídica que obriga os contribuintes a recolherem tributos, sendo o lançamento, portanto, imprescindível para a realização do direito em matéria tributária, pois, sem a expedição desse ato administrativo, não há aplicação da norma ao caso concreto e, conseqüentemente, a arrecadação de recursos financeiros para custeio dos gastos da Administração Pública.

Após tecer outras considerações a este respeito e citar doutrina, destacou que em se tratando do lançamento tributário, a motivação do ato administrativo consiste na descrição do fato que fundamentou sua expedição, bem como na declaração de como esse fato se enquadrou na descrição prevista pela norma tributária que ensejou a cobrança do tributo, sendo, portanto, por meio da motivação que se tem o conhecimento dos elementos fáticos e da correspondente previsão normativa que conduziram a autoridade fiscal a realizar determinado lançamento tributário (contraditório), daí a razão da obrigatoriedade de sua enunciação (motivação) e de sua coincidência com o motivo legal que sustenta o ato praticado, sob pena de invalidade do ato em si considerado.

Pontuou que é justamente nesse sentido que é evidenciada a nulidade do lançamento, pois, para se apontar a suposta infração à legislação tributária, o autuante limitou-se a destacar que os serviços de transporte sobre os quais houve a apropriação do crédito não tiveram como início e término o seu estabelecimento, o que não representa o critério a ser considerado, posto que o autuante simplesmente desconsidera a realidade subjacente à operação que ensejou o transporte, deixando de buscar maiores evidências acerca do contexto em que o transporte esteve inserido.

Aponta que até por conta de aspectos logísticos, a legislação do ICMS acomoda determinadas situações em que as respectivas mercadorias não transitam fisicamente pelo estabelecimento do contribuinte, seja sob o prisma de operações próprias de venda, seja sob o contexto de etapas de industrialização, e mesmo sem esse trânsito físico, não há como se olvidar que as operações são consumadas à conta e ordem do encomendante, que, como regra, assume o custo do transporte nas etapas que se inserem em seu fluxo de produção e/ou comercialização de mercadorias.

Sustenta que até por conta da gravidade da acusação fiscal, a qual retrata a apropriação indevida de créditos, que, aliás, justifica a imputação de gravosa penalidade de 150% (cento e cinquenta por cento), essa investigação mais aprofundada não poderia ter sido simplesmente desprezada pela fiscalização, sendo que, dessa forma, diante da inconsistência dos trabalhos exercidos pelo autuante, que, atendo-se unicamente ao deslocamento físico das mercadorias, presume que os serviços de transporte em que os créditos foram apropriados não foram efetivos, há que se apontar a nulidade integral do Auto de Infração em discussão.

Ao adentrar ao mérito da autuação passou a defender o seu direito ao crédito do ICMS sobre o transporte contratado em operações triangulares de venda à ordem, passando a destacar os contornos básicos de uma operação triangular de venda à ordem, por meio da qual uma empresa (*adquirente originário*) vende determinada mercadoria a outra (*destinatário final*), mas com a entrega a ser realizada por um terceiro (*vendedor remetente*), asseverando que as operações descritas no demonstrativo que instrui o Auto de Infração retratam justamente essas operações triangulares, que, sendo interestaduais, possuem fundamento de validade no artigo 40 do Convênio ICMS s/n 1970, citando ainda que, nesses casos, adquiriu as mercadorias de empresa situada em outro Estado (*vendedor remetente*) para serem entregues, à sua conta e ordem, ao

destinatário final também situado em outro Estado. Apontou exemplo contido no Conhecimento de Transporte nº 459, que retrata o transporte interestadual da mercadoria entre o estabelecimento da pessoa jurídica Gestamp Wind Steel Pernambuco S/A., ao estabelecimento da Ventos de Santo Uriel S/A., (docs. 03).

Observa que de fato, o deslocamento físico da mercadoria se deu entre os estabelecimentos do *vendedor remetente* no Estado do Pernambuco ao do *destinatário final* situado no Rio Grande do Norte, contudo, o autuante desconsiderou que a remessa foi realizada à conta e ordem que, no caso mencionado, reveste-se da condição de adquirente originária da mercadoria e que assumiu o custo relativo ao envio da mercadoria ao destinatário final, por isso consta como a tomadora do serviço de transporte, citando outro exemplo de operação triangular, acrescentando que não parem dúvidas de que se tratou de uma operação triangular de remessa por conta e ordem, instruiu a presente impugnação com a relação completa das notas fiscais de remessas emitidas pelos vendedores remetentes situados em outros Estados (docs. 03).

Destaca que o serviço de transporte sobre o qual o crédito foi apropriado, apesar de refletir o deslocamento físico da mercadoria entre o estabelecimento do vendedor remente até o do destinatário final, retrata o frete relativo à operação de venda que promoveu, portanto, contrariamente ao quanto deduziu o autuante, não houve afronta ao art. 29 da Lei nº 7.014/96, pois, estando gravadas pelo ICMS as operações de transporte contratadas no ciclo de comercialização de mercadorias pela Autuada, o direito ao crédito deverá ser preservado em respeito ao princípio da não-cumulatividade.

Aliás, a própria redação do referido artigo 29 é clara ao dispor que o direito ao crédito se dá sobre o “imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento”, o que certamente denuncia o equívoco da fiscalização em se ater exclusivamente ao deslocamento físico da mercadoria para fins de promover a glosa dos créditos apropriados.

Concluiu esse tópico asseverando que sendo legítimo o direito ao crédito sobre o frete que contratou, o qual foi efetivamente gravado pelo ICMS e se encontra inserido no ciclo de uma operação própria, e não de terceiros, não há como se conceber a caracterização da infração apontada pela fiscalização, devendo ser cancelada a exigência dos débitos de ICMS e encargos.

No tópico seguinte da sua defesa passou a defender o direito ao crédito do ICMS sobre o transporte contratado em operações triangulares de industrialização, defendendo que como regra, quem realiza a comercialização dos equipamentos, mais precisamente os aerogeradores, assim como as suas partes e peças, é a própria filial de Camaçari/BA (doc. 05) - exemplo de notas fiscais de venda dos aerogeradores, que, por conseguinte, assume os custos incorridos na etapa de produção/industrialização, sendo que, quando se vale de outros estabelecimentos para a realização dessas etapas de industrialização, realiza a contratação dos serviços de transporte dos itens (insumos e materiais) entre estes estabelecimentos de terceiros (docs. 04). Apontou exemplo.

Sustenta que quando assume a condição de tomadora dos serviços descritos nos conhecimentos arrolados pela fiscalização, esta condição se justifica pelo fato de ser um custo próprio, e não de terceiros, todo o fluxo do deslocamento de materiais e insumos no seu ciclo de produção de aerogeradores, suas partes e peças, e estando devidamente inseridos no ciclo de produção de mercadorias, os transportes contratados devem garantir o direito ao crédito do ICMS conforme prevê o art. 29 da Lei nº 7.014/96.

Em seguida passou a combater o que considera caráter abusivo da multa aplicada, apresentando a seu favor argumentos jurídicos, cita doutrina, princípios constitucionais e jurisprudência de Tribunais Superiores, para concluir que, com base nos argumentos que expôs há que se decretar o cancelamento das multas que incidem no Auto de Infração, ou, caso assim não se entenda, a aplicação da penalidade deverá ser revista para atender a parâmetros condizentes com o próprio descumprimento da norma supostamente infringida.

Em conclusão e ante as razões de fato e de direito que expôs, requereu:

- Seja reconhecida a insubsistência do Auto de Infração, consoante fundamentos articulados no tópico “II” da presente peça defensiva;
- A procedência da presente Impugnação ou a improcedência do Auto de Infração em questão, tendo em vista a matéria apresentada no tópico “III” e subtópicos da defesa; e
- Subsidiariamente, a relevação ou a redução da multa, consoante requerido no tópico “III.3” da defesa.

O autuante prestou a Informação Fiscal de fls. 250 a 253, destacando que foi exigido através do presente Auto de Infração ICMS no valor de R\$265.581,21 decorrente do crédito fiscal indevido na contratação de serviços de transportes de cargas com origem e destino distintos do Estado da Bahia, observando que foram anexados aos autos as cópias dos referidos CT-e, conforme se verifica às fls. 13 a 59.

Após contestar o argumento de nulidade do Auto de Infração, requerido pelo autuado, ingressou no mérito da autuação destacando que a utilização indevida do crédito fiscal “*se configura em três transgressões*” à Legislação Tributária Estadual.

Diz que a primeira delas se relaciona ao art. 264, XIX, do RICMS/BA, porque as mercadorias transportadas são beneficiadas pela isenção prevista no Convênio ICMS nº 101/97, sendo assegurado o direito ao crédito fiscal somente nas prestações de serviços de transportes vinculados às operações de entradas daquelas mercadorias, e, conforme o próprio autuado faz prova, fls. 104 a 195, tratam-se de operações de saídas de mercadorias, mesmo que de estabelecimentos estancques.

Assevera ser desnecessário recorrer ao Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, ao seu Artigo 111, ao tempo em que o autuado promoveu saídas de mercadorias isentas, amparadas pelo Convênio ICMS nº 101/97, contratou serviços de transportes de cargas interestaduais, conforme demonstrativo de fls. 12 a 33, e se creditou do ICMS destacado nos competentes CT-e, crédito fiscal que é vedado pelo fato de não se enquadrar nos moldes do referido art. 264.

Pontua em seguida que “*a segunda transgressão*” é quanto ao fato do autuado não ser o tomador da prestação do serviço de transporte, conforme faz prova a documentação anexada ao PAF, (fls. 13 a 59), sustentando que o tomador dos serviços prestados de transporte de cargas foi a ALSTOM BRASIL ENERGIA E TRANSPORTE LTDA., inscrita no CNPJ/MF sob nº 88.309.620/0029-59 e no Cadastro Estadual do ICMS sob nº 10.625.286, lembrando que o CNPJ/MF do autuado é 17.692.901/0008-60 e Inscrição Estadual nº 114.663.900, não havendo que se falar em “mero erro” ou ausência da CC-e (Carta de Correção Eletrônica), pois as situações nas quais a mesma é admitida estão previstas no art. 42, incisos I, II e III do RICMS/BA.

Já o que considera como sendo “*terceira transgressão*”, se diz ao fato de que o frete contratado foi para transportar mercadorias de estabelecimentos situados em uma unidade da Federação para uma segunda unidade da Federação, distintas do Estado da Bahia, ao tempo em que o art. 13, inciso II do RICMS/BA é claro quanto à definição do local do início da prestação do serviço de transporte de cargas, o qual transcreveu.

Destacou, ainda, que não se trata de transporte por redespacho, nem intermodal, previstos no Artigo 309, VI, do Decreto nº 13.780/12, transcrevendo, em seguida, o art. 29 da Lei nº 7.014/96 que trata do direito do crédito do imposto anteriormente cobrado.

Em conclusão diz que os valores apurados não foram objeto de questionamento, e que restou claro e comprovado que as operações não são beneficiadas com hipótese de manutenção do crédito fiscal uma vez que se tratam de transportes de cargas nas saídas de mercadorias isentas (Convênio ICMS nº 101/97) e que o autuado não é a tomador dos serviços, razão pela qual pugnou pela Procedência do Auto de Infração.

Cientificado acerca da Informação Fiscal o autuado se manifestou conforme petição de fls. 258 a 262, onde após tecer considerações iniciais, diz que apresentou sua Impugnação na qual demonstrou que os serviços de transporte em questão se verificaram em operações triangulares por meio das quais o item adquirido de um dado fornecedor/industrializador é entregue por sua conta e ordem diretamente ao seu cliente.

Cita que instada a se manifestar, observa que sobrevêm a Manifestação Fiscal que busca reconstruir a fundamentação do ato praticado, sem tecer qualquer consideração sobre os fundamentos apresentados na Impugnação, pontuando que a descrição da infração não deixa dúvidas de que o motivo pelo qual o lançamento foi confeccionado foi à suposta constatação de que os serviços não teriam sido prestados, eis que seriam *"sucessivas prestações de serviços de transporte cujo início e término da prestação não foi o estabelecimento da Autuada"*.

Com isso assevera que se confrontando a descrição da motivação do Auto de Infração com a comprovação de que os serviços de transportes se deram em operações triangulares, cai por terra a exigência, seja por sua insubsistência, seja por sua improcedência, tal como amplamente demonstrado e requerido na Impugnação.

Desta forma sustenta que o autuante ao se deparar com tal fato, busca inovar a motivação do Auto de Infração, o que não é admissível. Isto porque, agora, as razões para a manutenção do lançamento seriam três que não apenas aquela originalmente apresentada:

- 1) O crédito não seria admissível, visto que não se tratavam de "entradas", de modo a permitir a manutenção dos créditos nos termos do art. 264, inciso XIX, do RICMS/BA;
- 2) A Autuada não seria a tomadora dos serviços, eis que o tomador seria a Alstom Brasil Energia e Transporte Ltda., inscrita sob o CNPJ 88.309.620/0029-59 e inscrita no Cadastro Estadual sob o nº 10.625.286; e
- 3) O serviço de transporte teria se iniciado e terminado em Estados outros que não o Estado da Bahia.

Assevera que a necessidade de inovar a fundamentação do Auto de Infração demonstra de forma cabal a insubsistência e a improcedência do lançamento, razão pela qual reitera todos os termos de sua Impugnação para o cancelamento integral da exigência, tal como requerido naquela peça.

Acrescenta que, não obstante e apenas em respeito ao princípio da eventualidade, não pode deixar de apontar que também sob o prisma desses novos fundamentos a autuação não se sustenta. Isto porque, inicialmente, a Manifestação Fiscal ora respondida apresenta uma leitura equivocada do artigo 264, inciso XIX, do RICMS/BA, para dizer que não haveria o direito ao crédito, contudo, ao seu ver, parece claro que a literalidade do dispositivo leva à conclusão oposta:

*"Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:*

*(...)*

*XIX - as operações com os equipamentos e acessórios para aproveitamento das energias solar e eólica especificados no Conv. ICMS 101/97, desde que beneficiadas com isenção ou tributadas com alíquota zero do IPI;"*

Desta maneira sustenta que será isenta do ICMS as operações com os equipamentos e acessórios para aproveitamento das energias solar e eólica especificados no Conv. ICMS 101/97, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações, e sendo o serviço de transporte vinculado a operações com tais equipamentos e acessórios, é evidente que está assegurado o direito ao crédito.

Menciona que foi utilizado adicionalmente, como novo fundamento, o fato de que os serviços de transporte foram endereçados ao estabelecimento de Alstom Brasil Energia e Transporte Ltda., inscrita sob o CNPJ 88.309.620/0029-59 e inscrita no Cadastro Estadual sob o nº 10.625.286.

A este respeito diz que é preciso ter em mente que Alstom Brasil Energia e Transporte Ltda. sofreu cisão parcial por meio do qual parte do seu patrimônio foi transferido ao autuado, sendo que o aludido estabelecimento faz parte dessa parcela transferida, consoante documentação societária inclusa (doc. 01), ao tempo em que em virtude da cisão parcial da ABR, foram transferidos para a ARN os seguintes estabelecimentos:

(...)

*Filial 7 - Via Parafuso, s/n, Polo Petroquímico, Camaçari/BA, Cep 42810-200, inscrita no CNPJ 88.309.620/0029-59, registrada na JUCEBA sob o NIRE 29.901.031.415 será incorporado ao estabelecimento da ARN inscrito no CNPJ 17.892.901/0008-80, registrada na JUCEBA sob o NIRE 29999101221, Rodovia BA 535, s/n-A, Polo Petroquímico Camaçari/BA, Cep 42810-200, o qual passará a responder por todas as atividades do estabelecimento cindido e incorporado.*

Com isso aponta que o estabelecimento autuado é o sucessor do estabelecimento citado pelo autuante, razão pela qual os documentos da época fazem alusão ao estabelecimento sucedido e o presente feito é atualmente endereçado e defendido pelo sucessor.

Em relação ao terceiro ponto suscitado pelo autuante, diz que já está devidamente respondido pela Impugnação, especialmente por meio de seus tópicos III.1 e III.2, que ora se reitera, visto que não foram objeto de qualquer consideração pelo mesmo.

Em face das razões acima expostas, repisa todos os demais argumentos constantes da defesa administrativa, e reitera o seu pedido de integral insubsistência ou improcedência do Auto de Infração, ou, subsidiariamente, que seja ao menos reduzida ou relevada a aplicação da penalidade aplicada.

## VOTO

O Auto de Infração sob análise, foi expedido para exigência de crédito tributário no valor de R\$265.581,21, mais multa de 150% prevista pelo Art. 42, inciso V, alínea “b” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou o serviço não ter sido prestado. Referente às sucessivas prestações de serviços de transportes cujo início e término da prestação não foi o estabelecimento da Autuada localizado no município de Camaçari-BA, conforme demonstrativo GE\_Frete\_Crédito\_Indevido\_Isenta\_EFD, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”*.

Para efeito de consubstanciar o lançamento, o autuante elaborou a planilha de fls. 11 e 12, intitulada *“Demonstrativo Crédito Fiscal indevido do ICMS sobre fretes contratados nas saídas de mercadorias cuja origem e destino não foram o Estado da Bahia”* na qual estão discriminadas, de forma detalhada, todas as operações que deram causa à autuação em consequência da glosa dos respectivos créditos fiscais escriturados pelo autuado.

Em sua defesa, o autuado inicialmente alegou que o autuante, para fundamentar o lançamento fiscal, considerou que este (autuado) teria realizado apropriação indevida de créditos de ICMS não-cumulativos, e que não estariam vinculados a contratações de serviços de transporte.

Arguiu a nulidade do procedimento fiscal, por considerar ausente a motivação para sustentar o ato praticado (lançamento), pois o autuante se limitou a destacar que os serviços de transportes sobre os quais houve a apropriação do crédito, não tiveram como início e término o seu estabelecimento, o que, ao seu entender, não representa o critério a ser considerado, razão pela qual considerou inconsistente a execução do trabalho fiscal ao presumir que os serviços de transporte em que os créditos fiscais foram apropriados não foram efetivos.

Não acolho este argumento defensivo, pois à luz do demonstrativo elaborado pelo autuante, base para a autuação, a motivação do lançamento está explícita, créditos fiscais utilizados em decorrência de fretes contratados sobre operações de saídas de mercadorias. Este, ao meu sentir, é o ponto central da autuação e que será ser apreciado quando do exame do mérito.

Também não vejo como acolher o pedido de nulidade apresentado pelo autuado, quando da sua manifestação acerca da informação fiscal apresentada pelo autuante, no sentido de que este, naquele momento processual, buscou inovar a motivação do Auto de Infração ao pontuar que as razões para tal seriam as três a seguir apontadas, diferente daquela originalmente apresentada:

- 1) *O crédito não seria admissível, visto que não se tratavam de "entradas", de modo a permitir a manutenção dos créditos nos termos do art. 264, inciso XIX, do RICMS/BA;*
- 2) *A Autuada não seria a tomadora dos serviços, eis que o tomador seria a Alstom Brasil Energia e Transporte Ltda., inscrita sob o CNPJ 88.309.620/0029-59 e inscrita no Cadastro Estadual sob o nº 10.625.286; e*
- 3) *O serviço de transporte teria se iniciado e terminado em Estados outros que não o Estado da Bahia.*

Analisando os pontos acima destacados, não vejo que houve inovação pelo autuante no motivo que fundamentou o lançamento, na medida em que i) o demonstrativo elaborado pelo autuante deixa claro que os créditos tomados foram com base em operações de saídas, portanto, obviamente, não se referem a entradas; ii) na descrição da infração está dito que “às sucessivas prestações de serviços de transportes cujo início e término da prestação não foi o estabelecimento da Autuada localizado no município de Camaçari-BA”. Logo, não há qualquer fato novo apresentado pelo autuante quando da sua Informação Fiscal, razão pela qual não acolho o pedido de nulidade formulado pelo autuado.

Insta ressaltar, que o lançamento atendeu a todos os requisitos previstos pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, portanto, não se pode declarar sua nulidade com fulcro no Art. 18 do mesmo RPAF/BA. Passo, desta maneira, ao exame do mérito da autuação.

Neste sentido, o autuado alegou o direito ao crédito do ICMS sobre serviços de transportes contratados em operações triangulares de venda à ordem, situação esta desconsiderada pelo autuante, vez que é o adquirente originário da mercadoria e assumiu o custo relativo ao seu envio ao destinatário final, sendo que, a despeito da mercadoria não ter saído fisicamente do seu estabelecimento, tomou efetivamente o serviço de transporte interestadual sobre o qual recaiu o ICMS em cadeia.

As operações ditas triangulares de vendas à ordem, sobre as quais recaíram a glosa dos créditos fiscais sobre o serviço de transporte contratado, estão de fato beneficiadas pela isenção do ICMS previstas pelo Art. 264, XIX do RICMS/BA vigente à época da ocorrência dos fatos e pelo Convênio ICMS nº 101/97, grifo não original:

*"Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:*

*(...)*

*XIX - as operações com os equipamentos e acessórios para aproveitamento das energias solar e eólica especificados no Conv. ICMS 101/97, desde que beneficiadas com isenção ou tributadas com alíquota zero do IPI;"*

Já o Convênio ICMS nº 101/97, assim se apresenta:

*Cláusula primeira. Ficam isentas do ICMS as operações com os produtos a seguir indicados e respectivas classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado - NCM/SH: ...*

*Cláusula segunda. Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder a manutenção dos créditos do imposto nas operações a que se refere a cláusula anterior (redação dada à cláusula segunda pelo Conv. ICMS 230/17, efeitos a partir de 12.01.18). Redação original, efeitos até 11.01.18. Cláusula segunda. Fica assegurada a manutenção dos créditos do imposto nas operações a que se refere a cláusula anterior.*

Da análise levada a efeito nos documentos fiscais citados no demonstrativo elaborado pelo autuante, base para a autuação, constatei que ali se apresentam duas situações distintas: a primeira se refere a remessas de mercadorias pelo autuado, por conta e ordem de terceiros em operações de venda a ordem, cujo documento fiscal emitido pelo estabelecimento industrializador é em nome do destinatário/adquirente da mercadoria, apesar de constar como



tomador do serviço a empresa Alstom Brasil Energia e Transporte Ltda., logo, se trata de operações de saídas de mercadorias, cuja agregação do valor industrializado ocorreu em momento posterior à venda, e o custo dessa industrialização foi arcado pelo adquirente da mercadoria, conforme se verifica, por exemplo, nos docs. fls. 104/105, 165/166 dentre outros trazidos aos autos pelo autuado.

A segunda situação difere da acima mencionada, pois apesar de constar no DACTE que a empresa ALSTOM BRASIL foi a tomadora dos serviços de transportes, estes se referem a operações de vendas pelo estabelecimento industrializador, cujo destinatário é o estabelecimento da ALSTOM BRASIL localizado no município de Taubaté-SP, conforme se verifica, por exemplo, às fls. 171/172, portanto se tratam de serviços de transportes em operações ocorridas a partir do endereço do estabelecimento industrializador, fora deste Estado, para outro estabelecimento da ALSTOM BRASIL localizado no Estado de São Paulo, apesar de constar no DCTE o estabelecimento da ALSTOM, localizado em Camaçari/BA, como sendo o tomador dos serviços.

Pois bem. À luz do quanto acima exposto, **e por se tratarem de operações de saídas de mercadorias isentas, beneficiadas pelo RICMS/BA e pelo Convênio ICMS 101/97,** não há previsão de utilização e manutenção de crédito fiscal, posto que o art. 264, Inciso XIX do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/12, assegura tão somente o direito à manutenção do crédito fiscal **nas entradas das mercadorias relacionadas no Convênio ICMS 101/97, e às prestações de serviços de transportes a elas vinculadas,** diferentemente, portanto, do posicionamento adotado pelo autuado.

Aliás, este entendimento já foi consagrado por este órgão julgador, através de decisões prolatadas com base nos Acórdãos nºs 0111-01/18 e 0098-03/19, relacionadas a autos de infração expedidos contra o próprio autuado.

Desta maneira, vejo que a questão central do lançamento se reveste no fato de que os créditos fiscais utilizados pelo autuado e glosados pelo Fisco, se relacionam a operações de saídas de mercadorias isentas, isto é, operações com os equipamentos e acessórios para aproveitamento das energias solar e eólica, especificados no Conv. ICMS 101/97, portanto, em princípio, o fato dos serviços de transportes terem sido iniciados e concluídos fora do âmbito do Estado da Bahia, além de serem operações ditas triangulares, não são questões fundamentais para o deslinde da questão. O foco fundamental se reveste se o crédito decorre de operações de entradas ou não dessas mercadorias.

No que diz respeito à alegação de que o serviço de transporte foi tomado pela ALSTOM BRASIL e não pela GE Energias (autuado), tem-se que, conforme bem posicionado pelo autuado, ocorreu a cisão parcial dessa empresa, em que uma das partes cindidas foi transferida para o estabelecimento autuado, tanto que o Termo de Início de Fiscalização de fl. 08 foi lavrado no livro da ALSTOM ENERGIAS conforme se verifica à fl. 07, portanto, neste sentido, caso houvesse previsão legal os créditos seriam legítimos.

Quanto à penalidade aplicada, no percentual de 150%, com previsão no Art. 42, inciso V, alínea “b” da Lei nº 7.014/96, observo que por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal prevista em lei, esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para reduzi-la ou cancelá-la, entretanto, analisando os fatos presentes nos autos, vejo deve ser efetuada adequação da mesma a norma prevista pelo inciso II, alínea “f” do mesmo dispositivo legal mencionado, para o patamar de 60%, tal como procedeu a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal em sede do Acórdão nº 0046-12/19 em decisão relacionada ao mesmo autuado, pelo fato de se configurar hipótese de infração diversa das previstas na citada Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;

Em conclusão, voto pela Procedência do presente Auto de Infração, porém, com a adequação da penalidade ao patamar de 60%, na forma acima explicitada.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do conselho de Fazenda estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279757.0022/18-3**, lavrado contra **GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$265.581,21**, acrescido da multa de 60%, com adequação ao previsto pelo Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de setembro de 2019.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR