

**PROCESSO** - A. I. Nº 279757.0022/18-3  
**RECORRENTE** - GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0148-04/19  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 01.12.2020

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0238-11/20-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE RELATIVO A MERCADORIAS SAÍDAS COM BENEFÍCIO DE ISENÇÃO DO IMPOSTO. O art. 264, XIX do 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 sujeito passivo. Razões recursais insuficientes à reforma do Acórdão recorrido. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 4ª JJF, através do Acórdão nº 0148-04/19, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para exigir o ICMS de R\$265.581,21, acrescido da multa de 150%, com data de ocorrência de 31/12/2014, imputando ao recorrente o cometimento da seguinte infração:

*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”.*

A Decisão recorrida foi pela procedência do Auto de Infração, tendo, inicialmente, rejeitado as preliminares de nulidades arguidas e, no mérito, tecida as seguintes considerações:

### 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 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.*

*Analizando 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.*

Não se conformando com a Decisão de 1ª Instância, o autuado apresentou Recurso Voluntário, às fls. 314 a 340 dos autos, onde aduz que as remessas fiscalizadas se deram sob o contexto de operações triangulares, seja em aquisições por conta e ordem, seja em etapas prévias em que se valeu de outros estabelecimentos para produção/industrialização de bens. Assim, muito embora as mercadorias não tenham transitado fisicamente em seu estabelecimento, tratam-se de operações em que suportou o custo de transporte, eis que se deram por conta e ordem para remessa a terceiros adquirentes ou de materiais para industrialização, razão pela qual não haveria qualquer violação ao art. 29 da Lei nº 7.014/96.

Afirma que a manifestação fiscal (fl. 250) inova os termos da autuação para defender que a exigência seria procedente sob outro prisma, qual seja, de que as contratações do frete se deram no contexto de operações isentas, nos moldes do art. 264, XIX do RICMS/BA e Convênio ICMS 101/97, o que, segundo esse novo fundamento, elidiria o direito à manutenção do crédito pelo recorrente.

Salienta que, ante a esse cenário, procurou demonstrar que a fiscalização estaria inovando o motivo que ensejou a autuação e, a todo custo, manter o lançamento de ofício, eis que expressamente a glosa do crédito se deu “por não haver mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado” e nada tratar acerca de creditamento indevido sobre saídas isentas.

Não obstante, a 4ª JJF julgou procedente a ação fiscal, adequando o lançamento tributário tão somente para reduzir a penalidade aplicada de 150% para 60%, nos termos do art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, escorada na argumentação da fiscalização, de que a apropriação do crédito de ICMS é indevida, pois as operações fiscalizadas se referiam a saídas isentas e sem previsão legal para manutenção do crédito, a despeito dos fundamentos que nortearam originalmente a acusação fiscal.

O recorrente alega que o entendimento da JJF lhe causa estranheza quando afirma que *“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”*, uma vez que o motivo da glosa do crédito seria o não ingresso de mercadorias e/ou materiais no estabelecimento, de modo que as operações fiscalizadas se referem *“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”*. Assim, sustenta que se os fundamentos adotados na autuação não são procedentes, a consequência deveria ser o cancelamento da exigência.

Diz que a confirmação de que a decisão *a quo* manteve a exigência sob fundamentos totalmente alheios àqueles constantes na autuação, em clara inovação e retificação do critério jurídico, na contramão do que estabelece o art. 146 do CTN, quando deixa de aplicar a penalidade que subsumiria aos fatos ali narrados.

Assim, a superveniente “retificação de ofício” pelo órgão julgador acaba por ratificar a nulidade do lançamento, por quanto revela a impropriedade dos motivos empregados para promover a cobrança.

Por fim, requer a nulidade do lançamento de ofício e da Decisão recorrida. Cita jurisprudência.

Contudo, segundo o recorrente, além da clara nulidade da autuação e da própria Decisão recorrida, não lhe restará alternativa senão rebater, no mérito, o fundamento da autuação de que o direito ao crédito não seria devido pelo fato de as mercadorias não terem ingressado fisicamente no seu estabelecimento, assim como de que as saídas isentas, na forma do Convênio ICMS 101/97, supostamente não resguardarem o direito à manutenção do crédito apurado sobre as aquisições utilizadas no processo produtivo.

Em seguida, o recorrente passa a sustentar o direito à manutenção do crédito do ICMS na entrada de insumos (matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem) e contratação de serviços de transportes empregados em operações de saídas isentas do imposto, conforme previsto na cláusula segunda do Convênio ICMS 101/97 e recepcionado no art. 264, XIX do RICMS/BA.

Destaca que a autuação decorreu da glosa de créditos sobre operações que restaram aperfeiçoadas em dezembro de 2014 e que todas se encontravam abrangidas pelo direito de manutenção do crédito, mesmo que houvesse a saída desonerada pelo Convênio ICMS 101/97.

Portanto, diferentemente do que deduz a Decisão recorrida, nunca se restringiu a apropriação do crédito apenas às operações concernentes às entradas físicas de insumos ou aos serviços utilizados para o transporte destes insumos.

Salienta que o caput do art. 264 do RICMS, ao tratar especificamente da apropriação de crédito sobre serviços de transportes, informa que poderá ser *“mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações”*.

Portanto, segundo o recorrente, até mesmo sob a ótica da legislação baiana, tratando-se da manutenção do crédito sobre operações de transporte, não haveria que se falar sobre a distinção entre *entradas* e *saídas*, como consignado na Decisão recorrida, cabendo a análise do direito ao crédito sob o prisma dos “serviços tomados vinculados a essas operações”, eis que os transportes sobre os quais houve a apropriação do crédito efetivamente se vinculam às operações com os produtos tratados no Convênio ICMS 101/97.

Afirma que, limitando-se a apropriação do crédito do imposto que efetivamente incide sobre as operações necessárias para viabilizar a circulação das mercadorias isentas, certamente levará à majoração do preço praticado, mitigando os objetivos que levaram os Estados a celebrarem o Convênio ICMS 101/97.

Destaca que o custo do transporte das mercadorias desoneradas, em que pese se refira à uma saída propriamente dita, trata-se de um custo previsível e, sobretudo, necessário para atividade empresarial praticada pelo recorrente. Nesse sentido, se o custo do transporte compõe o valor dos equipamentos e componentes desonerados, tal como insumo, estará sujeito à apropriação e manutenção o crédito do ICMS que incide sobre tais prestações, assim como determina as cláusulas primeira e segunda do Convênio ICMS 101/97, c/c o art. 264, caput e inciso XIX do RICMS.

E, ainda que mantida essa dicotomia entre “entrada” e “saída” para legitimar o direito ao crédito, não pairam dúvidas de que a contratação de serviço de transporte à recorrente se refere a uma aquisição – de serviços de transportes – e, como tal, reveste-se da natureza de uma entrada e, consequentemente, passível de manutenção do crédito.

Do exposto, pede que seja julgado improcedente o Auto de Infração, diante da ausência de vedação legal para a apropriação do crédito nas operações de transporte nas mercadorias desoneradas pelo Convênio ICMS 101/97 e, ainda, da natureza de “aquisição” da operação de transporte, efetivamente gravada pelo ICMS, sobre a qual houve a apropriação do crédito indevidamente glosado pela fiscalização.

Por fim, requer:

1. Preliminarmente, seja decretada a nulidade da Decisão recorrida, devolvendo-se a matéria para julgamento em primeira instância, o qual deverá se circunscrever aos limites do motivo da autuação;
2. Ainda preliminarmente, seja decretada a nulidade da autuação, consoante os fundamentos abordados;
3. No mérito, a autuação seja julgada improcedente, em vista a retidão da apropriação do crédito glosado.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, I, “b” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância que julgou o lançamento de ofício procedente, no qual se exige do sujeito passivo o ICMS de R\$265.581,21, com data de ocorrência de 31/12/2014, sob a acusação de:

*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”.*

Inicialmente, rejeito a pretensão recursal para que seja decretada a nulidade do lançamento de ofício por alterar a acusação fiscal para utilização indevida de crédito fiscal em operações de saídas de mercadorias isentas, eis que, segundo o recorrente, a manifestação fiscal (fl. 250) inova os termos da autuação para defender que a exigência seria procedente sob outro prisma, qual seja, de que as contratações do frete se deram no contexto de operações isentas, nos moldes do art. 264, XIX do RICMS/BA e Convênio ICMS 101/97.

E rejeito tal pleito porque, em que pese a informação fiscal não ter modificado a acusação fiscal e

também não ter poder para tal mister, na verdade, inexistente qualquer contradição com o conteúdo posto na manifestação da autoridade fiscal, às fls. 250 a 253 dos autos que venha a prejudicar ou contradizer a acusação fiscal. Muito pelo contrário, na peça informativa o autuante sustenta a acusação fiscal da utilização indevida de crédito fiscal sob três transgressões à legislação baiana, a saber:

A primeira transgressão ao artigo 264, XIX do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), isto porque as mercadorias transportadas são beneficiadas pela isenção prevista no Convênio ICMS 101/97, sendo-lhe assegurado o direito ao crédito fiscal somente nas prestações de serviços de transportes vinculados às operações de **entradas** daquelas mercadorias e, conforme a própria autuada faz prova, às fls. 104 a 195 dos autos, tratam-se de operações de saídas de mercadorias, mesmo que de estabelecimentos estancques.

A segunda transgressão é quanto ao fato de o autuado não ser o tomador da prestação do serviço de transporte, conforme faz prova a documentação anexada às fls. 13 a 59 dos autos, eis que o tomador dos serviços prestados de transporte de cargas foi a Alstom Brasil Energia e Transporte Ltda., CNPJ nº 88.309.620/0029-59 e Inscrição Estadual nº 10.625.286.

A terceira, se diz ao fato de que o frete contratado foi para transportar mercadorias de estabelecimentos situados em uma para outra unidade da Federação, ambas distintas do Estado da Bahia, eis que o art. 13, II da Lei nº 7.014/96 é claro quanto à definição do local do início da prestação do serviço de transporte de cargas, do que invoca o art. 29 da referida Lei, conforme consignado na acusação fiscal.

Portanto, verifica-se que não houve inovação ou mudança da acusação fiscal, como faz crer o recorrente, mas citação de outras motivações complementares para robustecer a acusação fiscal do crédito indevido do ICMS sobre a prestação do serviço de transporte, objeto do lançamento de ofício ora em análise.

Em consequência, também rejeito a preliminar de nulidade da Decisão recorrida, devolvendo-se a matéria para julgamento em primeira instância, o qual deverá se circunscrever aos limites do motivo da autuação, uma vez que, conforme dito, inexistente inovação da acusação fiscal e não houve extrapolação do motivo da autuação por parte da Decisão recorrida.

Quanto às razões de mérito, o núcleo da tese recursal é de que o direito à manutenção do crédito do ICMS decorre da entrada de insumos (matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem) e contratação de serviços de transportes empregados em operações de saídas isentas do imposto, conforme previsto na cláusula segunda do Convênio ICMS 101/97 e recepcionado no art. 264, XIX do RICMS/BA.

Assim, segundo o recorrente, diferentemente do que deduz a Decisão recorrida, nunca se restringiu a apropriação do crédito apenas às operações concernentes às entradas físicas de insumos ou aos serviços utilizados para o transporte destes insumos, cabendo a análise do direito ao crédito sob o prisma dos “serviços tomados vinculados a essas operações”, eis que os transportes sobre os quais houve a apropriação do crédito efetivamente se vinculam às operações com os produtos tratados no Convênio ICMS 101/97.

Destaca que o custo do transporte das mercadorias desoneradas, em que pese se refira à uma saída propriamente dita, trata-se de um custo previsível e, sobretudo, necessário para atividade empresarial praticada pelo recorrente. Nesse sentido, se o custo do transporte compõe o valor dos equipamentos e componentes desonerados, tal como insumo, estará sujeito à apropriação e manutenção o crédito do ICMS que incide sobre tais prestações, assim como determina as cláusulas primeira e segunda do Convênio ICMS 101/97, c/c o art. 264, caput e inciso XIX do RICMS.

E, ainda que mantida essa dicotomia entre “entrada” e “saída” para legitimar o direito ao crédito, não pairam dúvidas de que a contratação de serviço de transporte à recorrente se refere a uma aquisição – de serviços de transportes – e, como tal, reveste-se da natureza de uma entrada e,

consequentemente, passível de manutenção do crédito.

Conforme já destacado, a exação fiscal decorre da acusação de: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou o serviço não ter sido prestado”*.

Inicialmente, há de se registrar que o Convênio ICMS 101/97 concede isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica que especifica, conforme estipulado na sua cláusula primeira, sendo assegurada a manutenção dos créditos do imposto nas operações a que se refere a cláusula anterior, conforme redação vigente à época, a seguir transcrita:

*Cláusula segunda. Fica assegurada a manutenção dos créditos do imposto nas operações a que se refere a cláusula anterior.*

Por sua vez, através do art. 264, inciso XIX, do Decreto nº 13.780/12, a legislação baiana recepcionou o dispositivo contido no referido Acordo Interestadual, consoante a seguir transcrito:

*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;*

Portanto, da análise destes dispositivos legais verifica-se que a condição para a manutenção do crédito fiscal é que o mesmo se refira *às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações*, ou seja, como afirma o próprio recorrente, **às entradas de insumos (matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem) e a contratação de serviços de transportes vinculados a essas operações de entradas de insumos**.

E não poderia ser diferente, pois manutenção de crédito fiscal de ICMS só pode estar vinculado às entradas, pois são estas operações que geram crédito de ICMS, e nunca às saídas.

No caso em tela, em que pese as operações de saídas com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica estarem albergadas com a concessão de isenção, o mesmo não ocorre com as prestações de serviços de transportes vinculadas a essas operações de saídas, eis que tais prestações são tributadas pelo ICMS, consoante se comprova do cotejo entre os DACTE nº 459 e DANFE nº 22.054, às fls. 104/105 dos autos.

Sendo assim, uma vez comprovada que as prestações de serviços de transportes, objeto da lide, não se vinculam às entradas de insumos, mas, **efetivamente**, às remessas aos destinatários finais, ou seja, operações de saídas do produto final e não de aquisições de insumos pelo recorrente, mesmo decorrente de operações triangulares, restará evidenciada a impropriedade da manutenção do crédito de ICMS sobre as prestações de serviço de transporte, por se vincular às operações de saídas, eis que, nesta condição, tal manutenção de crédito de ICMS não é abarcada pela cláusula segunda do Convênio ICMS 101/97, c/c o art. 264, XIX do RICMS .

Voltando aos DACTE nº 459 e DANFE nº 22.054, às fls. 104/105 dos autos, verifica-se que:

1. O DANFE foi emitido pela Gestamp Wind Steel Pernambuco S/A, localizada em Pernambuco, em 10/10/2014, com natureza de operação de “Remessa merc. conta ord. terc. em venda a ordem”, com destino para Ventos de Santo Uriel S.A, situado no Rio Grande do Norte, do produto “SEÇÃO INF. TORRE EÓLICA T89E122 3T AL MAQ”, no valor de R\$438.149,28, constando como Informações Complementares: *“Produto destinado a geração de energia eólica. Isento de ICMS conforme Convênio ICMS 101/1997. Mercadoria remetida por conta e ordem do cliente Alstom Brasil Energia e Transportes LTDA. CNPJ: 88.309.620/0029-59, conforme nota fiscal 7325 emitida em 08/10/2014 Parte inf 2509-89/206/10689910-T1 (Composição N) ID torre: 2509-89/206/10071420. TRANSPORTADORA: TOME Peso: 80.499 KG”*.

2. O DACTE foi emitido pela TOME EQUIPAMENTOS E TRANSPORTES S.A, localizada em Pernambuco, em 13/10/2014, com natureza da prestação de “6352 – TRANSPORTE INTERESTADUAL”, constando como remetente: “GESTAMP WIND STEEL PERNAMBUCO S/A”, localizada em Pernambuco; como destinatário: “VENTOS DE SANTO URIEL S.A”, situado no Rio Grande do Norte, e como tomador do serviço: “ALSTOM BRASIL ENERGIA E TRANSPORTES LTDA”, localizado na Bahia, referente ao produto “SEÇÃO INF TORRE EOLICA – T1”, no valor de R\$438.149,28 e valor do serviço de R\$76.856,98, referente ao DANFE nº 22.054.

Portanto, resta claro que o DACTE nº 459 se trata de prestação de serviço de transporte vinculada à operação de saídas entre a remetente: ALSTOM BRASIL ENERGIA E TRANSPORTES LTDA” (sucrida *pela GE Energias*) com destino à VENTOS DE SANTO URIEL S.A.

Nesta condição, corroboro do entendimento exarado na Decisão recorrida de que:

*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 RICMSBA/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.*

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida.

#### VOTO DIVERGENTE

Com a devida vênia, divirjo da fundamentação adotada pelo i. Relator em relação ao mérito do presente Auto de Infração.

A autuação, assim como o nobre Relator, defende a tese de que a exigência seria procedente, tendo em vista que as contratações do frete se deram em relação a operações isentas, nos moldes do art. 264, XIX do RICMS/BA e Convênio ICMS 101/97, o que fulminaria o direito à manutenção do crédito pela recorrente.

Assim, nos cabe analisar o teor normativo supracitado.

Como bem explicado no voto proferido pelo Relator, o Convênio ICMS 101/97 concede isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica que especifica, conforme estipulado na sua cláusula primeira, sendo assegurada a manutenção dos créditos do imposto nas operações a que se refere à cláusula anterior, conforme redação vigente à época, a seguir transcrita:

*Cláusula segunda. Fica assegurada a manutenção dos créditos do imposto nas operações a que se refere a cláusula anterior.*

Recepcionando tal determinação, o art. 264, inciso XIX, do Decreto nº 13.780/12, preleciona que:

*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: (grifo nosso)*

*[...]*

*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;*

Da leitura da norma, percebe-se claramente que o direito à manutenção do crédito do ICMS se dá na entrada de insumos (matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem) E (conjunção ADITIVA) nos serviços tomados vinculados a essas operações, ou seja, a norma posta nunca restringiu a apropriação do crédito apenas às operações concernentes às entradas físicas de insumos ou aos serviços utilizados para o transporte destes insumos, devendo levar-se em consideração também o direito ao crédito na contratação de serviços de transportes empregados em operações de saídas, eis que os transportes sobre os quais houve a apropriação do crédito efetivamente se vinculam às operações com os produtos tratados no Convênio ICMS



101/97, conforme demonstrado pelo contribuinte.

Assim, deve-se considerar a manutenção dos créditos nas operações de remessas aos destinatários finais, tendo em vista que tais operações fazem parte também da cadeia envolvendo as mercadorias abarcadas pelo Convênio ICMS 101/97.

Deste modo, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279757.0022/18-3**, lavrado contra **GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$265.581,21**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Evalda de Brito Gonçalves e Claudio José Silveira Pinto.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de setembro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS