

**PROCESSO** - A. I. Nº 279757.0007/17-6  
**RECORRENTE** - ALSTOM BRASIL ENERGIA E TRANSPORTE LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0111-01/18  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 16/04/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0018-11/21-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**. Vencido o voto do Relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

O presente processo diz respeito ao Recurso Voluntário impetrado pela autuada, ante à decisão prolatada pela 1ª JJF, que através o Acórdão JJF nº 0111/01/18, julgou Procedente o Auto de Infração nº 279757.0007/17-6, lavrado em 28.06.2017, ciente em 29.06.2017, no valor original de R\$3.349.732,78, pelo cometimento da seguinte infração:

*Infração 01 – 01.02.94*

*Utilizou indevidamente Crédito Fiscal, referente a aquisição de Serviço de Transporte sujeito a Substituição Tributária.*

*Fatos geradores dos exercícios de 2013 e 2014*

*Enquadramento Legal: Arts. 94, 95, 114, 380, II, 382 I do RICMS aprovado pelo Decreto 6.284/97.*

*Multa Aplicada: Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96, do Estado da Bahia.*

A decisão da Junta Julgadora foi levada a efeito após analisar a Impugnação protocolada pela autuada em 28.08.2017, fls. 54 a 69 e a Informação Fiscal prestada pelos autuantes, protocolada em 21.11.2017, fls. 103 a 109, e assim se apresenta:

*Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Afasto toda discussão acerca da inconstitucionalidade da multa aplicada no presente Auto de Infração. De acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual e a multa aplicada está prevista no art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*Indefiro o pedido de realização de perícia formulado pelo autuado para comprovação de suas alegações, pois não foram apresentados no pedido os quesitos a serem respondidos, nem fundamentada a sua necessidade. Ademais, entendo que os documentos e as manifestações acostadas aos autos fornecem todo o embasamento necessário para que o julgamento seja realizado.*

*Rejeito a arguição de nulidade do auto sob a alegação de cerceamento de defesa já que a fundamentação legal não teria relação com os fatos indicados na descrição da infração. Os dispositivos indicados no enquadramento legal referem-se ao RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, quando deveria ter sido enquadrado nos dispositivos do RICMS publicado em 2012, por meio do Decreto nº 13.780/12.*

*Ao contrário do que alegou o autuado, o conteúdo dos dispositivos do RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº*

6.284/97, indicados no enquadramento legal, guarda relação com a infração descrita nos autos. Em sua defesa, o autuado se confundiu na interpretação, pois buscou os dispositivos citados em decreto diferente do que estava expresso no Auto de Infração.

Apesar dos autuantes enquadrarem a infração em dispositivos que guardavam relação com a infração, mas referiam-se a um decreto que vigorou em período anterior ao da ocorrência dos fatos geradores, tal erro não implica em nulidade do auto, pois na descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal, conforme previsto no art. 19 do RPAF.

Assim, os dispositivos da legislação em vigor à época da ocorrência dos fatos geradores, correspondentes aos citados do RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, no enquadramento legal, são: Art. 438, III e art. 298 do RICMS/12 (Decreto nº 13.780/12) e arts. 28 e 29 da Lei nº 7.014/96.

Também rejeito o pedido de nulidade do Auto de Infração sob a alegação de que os autuantes negligenciaram o princípio da verdade material ao deixar de solicitar provas adicionais antes da sua lavratura. O princípio da verdade material não está sendo negligenciado, pois foi dado ao autuado amplo direito de defesa com prazo de sessenta dias para apresentação de provas que afastassem a presente exigência fiscal.

No mérito, o autuado alega em sua defesa que nas saídas ocorridas nos termos do Convênio ICMS 101/97 é autorizada a manutenção dos créditos fiscais. Entretanto, a manutenção dos créditos fiscais diz respeito às operações e às correspondentes prestações de serviços nas aquisições de insumos que antecederam as operações de saídas dos produtos resultantes da industrialização e que estejam a elas vinculadas. As prestações de serviço indicadas nos conhecimentos de transporte, relacionados no demonstrativo das fls. 13 a 33 (frente e verso), referem-se a saídas realizadas pelo autuado com as mercadorias por ele fabricadas.

De acordo com o demonstrativo referido, o autuado contratou empresas transportadoras não inscritas neste estado para realização de prestações de serviços de transporte interestadual iniciadas neste Estado. Nesses casos, por ser o autuado o contratante do serviço e estar inscrito neste estado na condição de normal, a legislação o responsabiliza pelo pagamento do imposto da prestação de serviço por substituição tributária, conforme previsto no art. 298 do RICMS/12.

Por ser o autuado responsável pelo pagamento do imposto por substituição tributária, o prestador não deveria destacar o imposto no conhecimento de transporte emitido e nem o autuado poderia se creditar desse imposto. Não há como aplicar o disposto no art. 112 do CTN no presente auto, pois não existe dúvida quanto à interpretação da legislação aplicada ao caso.

Voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

Tendo ciência da decisão da Junta Julgadora, inconformada, através a procuradora jurídica, devidamente constituída, Dra. Larissa Nones Santos, OAB/SP nº 323.915 a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, protocolado em 01.10.2018, fls. 129 a 145, buscando reformá-la, objeto da presente análise.

Inicialmente, fala da tempestividade da apresentação da sua peça recursiva, afirmando que a mesma atende ao que determina o RPAF/BAHIA, no artigo 171, pedindo a sua apreciação por parte de uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste Conselho.

Analizando OS FATOS, a Recorrente faz um relato da autuação e do julgamento proferido pela Junta Julgadora, transcrevendo a ementa do acórdão decisório para em seguida apresentar as preliminares que destaca.

Diz inicialmente que não lhe foi dado o direito de manifestação a respeito das informações prestadas pelos autuantes, da qual não teve ciência, muito embora tenham os mesmos confirmado estarem os produtos comercializados sujeitos a isenção do ICMS, nos termos do disposto no Convênio ICMS nº 101/97, e que por ter este direito tolhido no curso da apreciação do processo inquina o mesmo de nulidade, nos termos do que determina o artigo 18 do RPAF BAHIA, como abaixo transcrito:

*Art. 18. São nulos:*

*II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa*

Ante esta constatação requer seja a decisão declarada nula e que lhe seja dado o direito de manifestar-se a respeito da Informação Fiscal, acrescendo ainda o que denomina de: **DO EQUÍVOCO NA INDICAÇÃO DOS FUNDAMENTOS NORMATIVOS CORRESPONDENTES À SUPOSTA INFRINGÊNCIA À LEGISLAÇÃO PELA RECORRENTE – AUSÊNCIA DE**

## **CORRESPONDÊNCIA ENTRE OS FATOS E A CONDUTA DESCRITA NA NORMA.**

Destaca o reconhecimento do julgador de primeira instância da irregularidade no enquadramento legal da suposta infração, citando trecho do voto condutor: *“apesar dos autuantes enquadrarem a infração em dispositivos que guardavam relação com a infração, mas referiam-se a um decreto que vigorou em período anterior ao da ocorrência dos fatos geradores, tal erro não implica em nulidade do auto, pois na descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal, conforme previsto no art. 19 do RPAF”*.

Diz que o enquadramento legal citado pelos autuantes seria com base nos artigos 94, 95, 114, 380, II e 382, I do RICMS/BA e que os citados dispositivos nada têm a ver com o que pretendem, e que os mesmos se referem a Pedido de Inutilização de NF-e, Nota Fiscal de Energia Elétrica e Remessa de Peça Defeituosa, quando a descrição da suposta infração diz: *“Utilizou indevidamente Crédito Fiscal, referente a aquisição de Serviço de Transporte sujeito a Substituição Tributária”*.

Relativo ao ocorrido acima descrito, afirma a Recorrente: *“Ora, é evidente que a capitulação legal não guarda nenhuma correspondência com a suposta infração. Vale notar, outrossim, que não se trata de um erro “eventual”, pois diz respeito à determinação do fulcro da autuação, constituindo, portanto, um vício substancial”* (...) *“Em outras palavras, o evento jurídico “utilizar indevidamente crédito fiscal”, é completamente diferente e não guarda nenhuma conexão com os eventos jurídicos indicados na capitulação legal da infração”*.

Diz que tal erro afronta o seu direito à ampla defesa e fere o princípio constitucional estabelecido no artigo da Carta Magna, como transcrito:

*“Art. 5º - omissis*

*(...)*

*LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;”* (grifos nossos)

Traz em seu favor julgado deste Conselho através o Acórdão CJF nº 0284-12/13, cuja ementa transcreve:

**ICMS. NULIDADE. CONTRADIÇÃO ENTRE O FATO CONSTATADO E O FATO DESCRITO NO AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE SEGURANÇA QUANTO À INFRAÇÃO APONTADA.** *Desconformidade entre o enquadramento da infração e a pretensão fiscal. Dois fatos geradores do ICMS que ensejam menção de dispositivo de lei infringido distintamente. O §1º do artigo 18 do RPAF/99 somente admite o saneamento do Auto de Infração em se tratando de eventuais incorreções ou omissões. No caso específico não se trata de uma incorreção “eventual”, pois diz respeito à determinação do fulcro da autuação, constituindo, portanto, um vício substancial. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.*

(CONSEF - Acórdão CJF nº 0284-12/13 – AI nº 206920.0902/12-0 – Recorrente: Fazenda Pública Estadual, Relator: Valnei Sousa Freire - Destacamos)

Transcreve trecho do voto condutor no processo acima como a seguir:

*Logo, verifica-se a existência de vício insanável capaz de fulminar o Auto de Infração em comento, qual seja a falta de identidade entre o fato infracional descrito no lançamento e aquele ensejador da imputação, o que, por si só, gera a nulidade do lançamento, a teor do art. 18, IV, “a”, do RPAF/99, segundo o qual é nulo o lançamento de ofício que não contenha elementos suficientes para se determinar, com segurança, a natureza da infração cometida, o que, em última análise, acarreta prejuízo ao pleno exercício do contraditório. Em suma, o caso concreto é de decretação da nulidade do Auto de Infração, não sendo hipótese de saneamento, em face da impossibilidade de se determinar, com segurança, a infração verificada na ação fiscal, a qual teria originado a autuação. Registre-se que a regra do §1º do art. 18 do RPAF é inaplicável ao caso concreto, porquanto tal dispositivo apenas admite o saneamento do Auto de Infração na hipótese de incorreções, omissões ou inobservância de exigências meramente formais, mas, no particular, não há meras incorreções, omissões ou inobservância de exigências formais, posto que o erro apontado tornou inseguro o lançamento tributário, nesse passo, cerceando o direito de defesa do contribuinte, princípio constitucional inafastável, constituindo-se em um vício substancial.*

Afirma que em não sendo acatadas as suas preliminares que se analise as razões que apresenta quanto ao mérito da lide, apresentando o tópico: DAS RAZÕES DE REFORMA DO ACÓRDÃO JJF Nº 0111-01/18– CONSEF/BA. DA EXPRESSA AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVA PARA A MANUTENÇÃO E

UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS DE ICMS - CONVÊNIO Nº 101/97.

Afirma que em sua atividade pratica operações enquadradas no disposto no Convênio ICMS nº 101/97, produtos sujeitos a isenção do ICMS, com direito à manutenção dos créditos fiscais destas operações, o que não foi acatado pelos autuantes e pela Junta Julgadora ao tratar dos serviços de transportes das mesmas.

De relação ao acórdão objeto do presente recurso, ao analisá-lo afirma a Recorrente:

*No entanto, apesar do Acórdão ora combatido reconhecer expressamente que de fato se tratam de créditos decorrentes de entradas de mercadorias isentas por força do Convênio nº 101/97, entenderam os julgadores de primeira instância, de forma superficial e sem fundamentação, com a devida vênia, que a condição de isenção dessas mercadorias jamais poderia garantir os respectivos créditos do ICMS destacados, mantendo, nesse contexto, a autuação equivocada, pois que partiram da premissa equivocada de que a manutenção do crédito somente seria viável nas entradas de insumos isentos e não na saída de produtos isentos. Vejamos:*

*“No mérito, o atuado alega em sua defesa que nas saídas ocorridas nos termos do Convenio ICMS 101/97 e autorizada a manutenção dos créditos fiscais. Entretanto, a manutenção dos créditos fiscais diz respeito às operações e as correspondentes prestações de serviços nas aquisições de insumos que antecederam as operações de saídas dos produtos resultantes da industrialização e que estejam a elas vinculadas”.*

Como se vê, diz a Recorrente, os autuantes desconsideraram o que dispõe o Convênio ICMS nº 101/97 em sua Cláusula Segunda quando determina a manutenção dos créditos do ICMS em todas as operações, sem distinção.

Diz mais a Recorrente que, tanto os autuantes como a Junta Julgadora, reconheceram serem os produtos que a mesma opera enquadrados na isenção concedida pelo Convênio ICMS nº 101/97 e transcreve o teor do mesmo:

***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:***

*I - aerogeradores para conversão de energia dos ventos em energia mecânica para fins de bombeamento de água e/ou moagem de grãos - 8412.80.00;*

*II - bomba para líquidos, para uso em sistema de energia solar fotovoltaico em corrente contínua, com potência não superior a 2 HP - 8413.81.00;*

*III - aquecedores solares de água - 8419.19.10;*

*IV - gerador fotovoltaico de potência não superior a 750W - 8501.31.20;*

*V - gerador fotovoltaico de potência superior a 750W mas não superior a 75kW - 8501.32.20;*

*VI - gerador fotovoltaico de potência superior a 75kW mas não superior a 375kW - 8501.33.20;*

*VII - gerador fotovoltaico de potência superior a 375Kw - 8501.34.20;*

*VIII - aerogeradores de energia eólica - 8502.31.00;*

*IX - células solares não montadas - 8541.40.16;*

*X - células solares em módulos ou painéis - 8541.40.32;*

*XI - torre para suporte de gerador de energia eólica – 7308.20.00 e 9406.00.99;*

*XII - pá de motor ou turbina eólica – 8503.00.90.*

*XIII - partes e peças utilizadas:*

*a) exclusiva ou principalmente em aerogeradores, classificados no código 8502.31.00, em geradores fotovoltaicos, classificados nos códigos 8501.31.20, 8501.32.20, 8501.33.20 e 8501.34.20 - 8503.00.90;*

*b) em torres para suporte de energia eólica, classificadas no código 7308.20.00 - 7308.90.90;*

*XIV - chapas de Aço - 7308.90.10;*

*XV - cabos de Controle - 8544.49.00;*

*XVI - cabos de Potência – 8544.49.00;*

*XVII - anéis de Modelagem – 8479.89.99.*

*XVIII - conversor de frequência de 1600 kVA e 620V – 8504.40.50;*

XIX - fio retangular de cobre esmaltado 10 x 3,55mm – 8544.11.00; e

XX - barra de cobre 9,4 x 3,5mm – 8544.11.00. (...)

**Cláusula segunda FICA ASSEGURADA A MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS DO IMPOSTO NAS OPERAÇÕES A QUE SE REFERE A CLÁUSULA ANTERIOR.** (Destacamos)

Com base no acima descrito, reafirma a nulidade da autuação com base no que dispõe o artigo 18 do RPAF/BA, a seguir transcrito:

**Art. 18. São nulos:**

*I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente; II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;*

*III - as decisões não fundamentadas;*

**IV - o lançamento de ofício:**

- a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;*
- b) em que se configure ilegitimidade passiva.*

(Destacamos)

Diz que caberia à administração tributária verificar a legislação aplicável ao caso e não proceder com a lavratura de autuações com aplicação de penalidades descabidas, atendendo ao que determina o Código Tributário Nacional no artigo 142, a seguir transcrito:

**Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.**

Acresce textualmente: “Nesse contexto, a Decisão recorrida merece reforma, pois não obstante existam efetivamente normas legais que vedem o crédito decorrente de saídas de mercadorias isentas, por outro lado simplesmente deixou de julgar o feito à luz do previsto na **Clausula Segunda do Convênio 101/97**, que, expressamente, **assegura a Recorrente a manutenção em sua escrita fiscal dos créditos fiscais aqui discutidos, e consequentemente autoriza a sua utilização**”.

Sequenciando sua peça recursiva, a Recorrente passa a tratar de: **DA INOCORRÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO PÚBLICO – OBSERVÂNCIA DE TODAS AS OBRIGAÇÕES LEGAIS**

Diz que, comprovado seu direito à manutenção dos créditos, ainda resta a constatação da boa-fé por ela demonstrada, disponibilizando toda a sua escrituração fiscal e contábil aos autuantes e “que em momento algum agiu com culpa, dolo, fraude ou simulação, fato este ainda melhor comprovado em razão da inoccorrência de qualquer tipo de dano aos cofres do Estado”.

Assim, afirma, restam demonstradas as razões para o cancelamento do Auto de Infração, com base no estipulado no artigo 18 do RPAF, já transcrito, passando então a tratar de “**DA IMPOSSIBILIDADE DE SE ATRIBUIR MULTA À RECORRENTE EM FACE DE INFRAÇÃO QUE NÃO DEU AZO**”.

Insurge-se a Recorrente contra a imposição de penalidade, como disposto na autuação, com base no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito:

**Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:**

**II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:**

- f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;*

Afirma que, em momento algum, deixou de efetuar o recolhimento dos tributos a que se sujeita, assim como não incorreu em qualquer erro que possa gerar a cobrança pretendida na presente autuação e que “não se pode, dentre várias alternativas de apuração da verdade, admitir-se que aquela menos favorável ao **contribuinte de boa-fé** é a verdadeira, pois pelo Princípio da

*“Benigna Amplianda”, estabelecida pelo artigo 112 do Código Tributário Nacional - CTN, deve prevalecer a diretiva de que, em caso de dúvida, a lei tributária será interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte, conforme se verifica, in verbis:”*

*“Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quando”:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”*

Frisa a Recorrente que a atuação da autoridade fiscal deve ser pautada em critérios extremamente rígidos visando penalizar efetivamente os contribuintes que faltam com suas obrigações tributárias, o que não ocorreu no caso em análise.

E, mesmo que houvesse ela cometido alguma infração, a aplicação de penalidades como desejado pela autoridade administrativa, além de exorbitante, foge ao princípio da razoabilidade, alcançando a prática de confisco, instituto não permitido na Constituição Federal, como disposto no artigo 150, a seguir transcrito:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...)*

*IV – utilizar tributo com efeito de confisco;*

*(...)”*

Complementa afirmando que não deu azo à aplicação de penalidades em face de ter pautado suas ações dentro do devido controle legal, não causando qualquer dano ao Estado:

Encerrando suas razões recursivas, apresenta:

DO PEDIDO

Em face do exposto, é a presente para requerer seja o presente Recurso Voluntário julgado integralmente procedente, a fim de que:

- (i) Preliminarmente, a r. decisão de 1ª instância seja anulada para que a ora Recorrente seja intimada para se manifestar sobre o relatório fiscal emitido pelos Fiscais Autuantes, nos termos do art. 18, II, do Decreto nº 7.629/99 (“RPAF”);*
- (ii) Seja anulado o Auto de Infração e Imposição de Multa em questão, nos termos do art. 18, do Decreto nº 7.629/99 (“RPAF”), tendo em vista o erro na capitulação legal da infração;*
- (iii) Caso não seja cancelada de plano a presente infração, requer o cancelamento do Auto de Infração e Imposição de Multa já que os créditos tomados pela Recorrente estão em plena consonância com o determinado no Convênio nº 101/97 que não traz distinção entre operações de entrada e de saída com os produtos que elenca, para fins de manutenção dos créditos, além do fato da Recorrente ter agido de inteira boa-fé e sem concorrer ou praticar qualquer ato ilegal, situações estas que impõe a improcedência da autuação fiscal lançada pela autoridade competente.*
- (iv) Requer ainda a realização de perícia técnica, para a comprovação de todo o alegado;*
- (v) Caso assim não seja assim entendido, seja dado parcial provimento ao presente recurso para cancelar integralmente as penalidades aplicadas à Recorrente, uma vez que ela não deu azo a qualquer infração, especialmente porque o valor da multa aplicada, em percentual de 60% do montante supostamente devido pelo uso indevido do crédito fiscal mostra-se manifestamente confiscatório, o que é veementemente proibido pela Constituição Federal.*

Por fim, protesta a Recorrente pela realização de sustentação oral, podendo seus patronos serem intimados para tanto no seguinte endereço: Av. Francisco Matarazzo, 1.400 – 15º andar – Torre Milano – CEP 05001-903 – São Paulo – SP.

Em expediente protocolado em 21.01.2019, fls. 164 a 173, a Recorrente encaminhou a este Conselho Memorial de Julgamento onde destaca trechos do seu Recurso Voluntário, reiterando os pedidos

acima apresentados.

Pautado para julgamento, em sessão de 24.01.2019, por proposta deste Relator, esta CJF decidiu encaminhar o presente processo em diligência à PGE/PROFIS no sentido de que se manifestasse a respeito de:

01 – O texto do caput da Cláusula Primeira do Convênio em referência ao informar: “**Ficam isentas do ICMS AS OPERAÇÕES com os produtos a seguir indicados e respectivas classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado - NCM/SH**” determina na sua abrangência de “operações” apenas às antecedentes à produção ou, também, às subsequentes, como no caso da lide, transporte sob a cláusula CIF?

02 – A determinação dada pelo RICMS em seu artigo 264, inciso XIX possui efeito determinativo apenas para as operações de aquisição de insumos e materiais para a produção dos produtos elencados na cláusula primeira do Convênio 101/97?

03 – Nas operações de venda efetuadas pela autuada, em que o frete é prestado na modalidade CIF, existe limitações para o uso de créditos de ICMS sobre esta prestação de serviços?

Requer que após a sua manifestação seja disponibilizada aos autuantes, bem como ao contribuinte, o seu teor, para apreciação e também manifestação, devendo o processo retornar para julgamento por parte desta Câmara.

Por meio do Parecer PROFIS-NCA-JAM nº 013/19, da lavra do eminente procurador Dr. José Augusto Martins Junior, datado de 08.03.2019, fls. 180 a 183, assim se pronunciou a PGE:

Preliminarmente o parecerista faz um relato das operações, destacando tratar-se de “operações interestaduais de saídas de produtos isentos contemplados pelo Convênio 101/97, tendo como origem estabelecimento situado no município de Camaçari e como destino os Estados do Ceará, Pernambuco, São Paulo, Minas Gerais, Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul”.

Complementa informando que para tal circulação a Recorrente contratou serviços de transportes de cargas interestaduais, sendo o transporte realizado por transportadoras não inscritas no Estado da Bahia, o que determina o seu enquadramento no regime de substituição tributária, obstando-se, desta forma a utilização dos créditos, em face do encerramento da fase de tributação.

Em seguida aborda a sistemática de manutenção do crédito tributário quando as saídas possuam isenção do ICMS, quando, afirma, deve-se efetuar o estorno de tais créditos, para referenciar: “Entretanto, no caso em epígrafe, o convênio 101/97 possibilitou a manutenção dos créditos referente às operações de entrada, sem impor o estorno, conforme determina a lógica da não-cumulatividade”.

Analisando a postulação dos autuantes em determinar o estorno dos créditos objeto da autuação, diz que os mesmos assim procederam por considerarem que o recolhimento do tributo sob o regime de substituição tributária, encerra a fase tributação, por se tratar de regime monofásico.

Destaca o determinado pelo RICMS BAHIA no artigo 264, que transcreve:

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

Diz que a manutenção dos créditos está diretamente ligada às operações de entrada, conforme prescrito no artigo 264, acima transcrito, e que, considerando que as saídas estão abrangidas pela isenção, nem mesmo o frete sobre as mesmas, por lógica, deveria ser tributado, e que os créditos do tributo nas operações de transporte sobre a cláusula CIF são para acobertar a tributação das operações tributáveis e não as isentas.

Apresenta julgado do Tribunal de Justiça de Pernambuco nos Embargos de Declaração ED 0071136-26.2011.8.17.0001 PE, que transcreve, onde o entendimento que professa está delineado, afirmando mais ainda que tal entendimento tem por base o que determina a Lei Complementar nº

87/96, no artigo 20, como transcreveu:

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

*I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;*

Culmina o seu parecer afirmando:

*Em resposta aos questionamentos em balanço, entendemos que o texto do caput da Cláusula Primeira do Convênio 101/97 abrange as operações antecedentes ou subseqüentes.*

*Quanto à segunda indagação, entendemos que o texto do art. 264 é claro ao açambarcar no seu feixão conceitual, materiais e equipamentos, não se restringindo a insumos e materiais adstritos à produção dos produtos elencados na cláusula primeira do Convênio 101/97, conforme se pode deduzir da explicitação trazida no inciso XIII, quando prescreve a isenção à partes e peças “utilizadas”, numa evidente extensão.*

*Quanto ao último argumento, conforme exposto acima, entendemos que não há que se possibilitar o uso de créditos nas operações de saídas, uma vez que as mesmas estão enfeixadas na isenção do Convênio 101/97.*

O parecer em comento foi objeto de manifestação da Procuradora Assistente, Dra. Rosana Maciel Passos Salau, através o Processo nº PGE 2019.099018-0, fls. 184 a 189, em 20.01.2020, que o acolhe em parte, tecendo as considerações sobre o mesmo e apresentando seu entendimento.

Comenta, inicialmente sobre o que determina a LC 87/96 no artigo 20, § 3º, já acima referenciado e transcrito que, afirma, é a regra geral para a manutenção dos créditos tributários quando se tratar de saídas amparadas com a isenção.

Em seguida referência ao que dispõe o Convênio ICMS nº 101/97, que, tratando de operações específicas, determina a manutenção dos créditos tributários, demonstrando ser a norma ali estatuída constante de “*certa dubiedade*” na forma que dispõe a Cláusula Segunda, que dá a entender que o direito, quando diz “*nas operações a que se refere a cláusula anterior*”, seria “*aquele referente a quaisquer operações com as mercadorias ali especificadas, tanto as entradas anteriores às saídas isentas, quanto as próprias saídas isentas.*”

Diz estar claro que o direito ao crédito, quando as operações de saídas sejam isentas, restringe-se a aqueles gerados nas aquisições anteriores às saídas isentas, pois, logicamente, “*só se pode cogitar de manutenção em relação ao crédito fiscal gerado numa operação antecedente de entrada, e que, não fora a regra excepcional, deveria ser estornado na subseqüente saída, quando isenta a operação*”.

Diz ser o Convênio ICMS 101/97 autorizativo e, conforme o mesmo dispõe, poderiam os Estados recepcioná-lo de três formas, e as descreve:

- a) exigir o estorno integral do crédito, seguindo, portanto, a regra geral de vedação quanto às saídas isentas;*
- b) prever a manutenção de quaisquer créditos fiscais relacionados com as operações especificadas no Convênio, mesmo que decorrentes das próprias saídas isentas, assim como dos respectivos serviços de transportes; ou,*
- c) assegurar a manutenção dos créditos relacionados com as entradas de mercadorias **anteriores** às saídas isentas, e serviços de transportes respectivos”.*

Afirma que a terceira via foi a seguida pelo Estado da Bahia ao determinar no RICMS/2012 o que dispõe o artigo 264, que transcreve e destaca:

*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:*

Considera que a norma legal do Estado da Bahia não alberga o creditamento de valores do ICMS pago em razão dos serviços de transportes utilizados nas saídas das mercadorias isentas, e, à



isenção para tais operações.

Sequenciando, afirma adentrar objetivamente aos questionamentos encaminhados por esta Câmara.

Tratando do primeiro questionamento diz que, a despeito de no enunciado se referir a cláusula primeira, parece-lhe, diante da referência a operações antecedentes ou subseqüentes à produção, em verdade dizer respeito à cláusula segunda que autoriza a manutenção *“dos créditos do imposto nas operações a que se refere a cláusula anterior”*, e que entende *“que apenas as operações de aquisição anteriores às saídas isentas (...) estão contempladas pela regra de manutenção de crédito fiscal ...”*.

Em relação a este questionamento, encerra seu posicionamento afirmando: *“Não há amparo legal para a pretendida utilização de créditos fiscais relacionados com os serviços de transportes contratados pela autuada, nas saídas isentas de mercadorias do estabelecimento”*.

Tratando do segundo questionamento, assim se manifesta: *“A regra de manutenção de crédito contida no art. 264, do RICMS/2012, abrange as operações de aquisição dos insumos empregados pela autuada na produção dos equipamentos e componentes listados no Convênio 101/97, assim como as respectivas (vale dizer, dos insumos) prestação de serviços de transportes”*.

Tratando do terceiro questionamento traz como base para seu entendimento o que determina a Lei nº 7.014/96, no artigo 29, abaixo transcrito:

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

*(...)*

*§ 2º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento*

Encerrando sua manifestação assim se pronunciou a ilustre procuradora:

*“Portanto, o imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal somente poderá ser aproveitado pelo tomador do serviço de transporte e responsável pelo seu pagamento quando a mercadoria transportada seja tributada pelo imposto ou, não o sendo, quando haja expressa autorização para o crédito ser mantido, o que não é o caso”*.

Cientificada do parecer acima comentado, através manifestação protocolada em 14.10.2020, fls. 194 a 201, a Recorrente faz de início um breve relato dos fatos abrangendo a autuação, o julgamento em primeira instância e o pedido de diligência à PGE/PROFIS encaminhado por esta Câmara.

Afirma que, em que pese a fundamentação da PGE, a mesma não agrega nenhum fato ou fundamento jurídico novo, além de ser manifestamente equivocada e não condizer com a realidade, à medida que o Convênio 101/97 *“é expresso em autorizar a manutenção e utilização dos créditos de ICMS em todas as operações sem distinção...”*

Diz ser equivocado o parecer da PGE que, mesmo acatando o disposto na cláusula primeira do Convênio e que as operações objeto da presente lide *“de fato tratam de créditos decorrentes de entradas de mercadorias isentas por força do Convênio nº 101/97*, parte da premissa equivocada de que a manutenção do crédito somente seria viável nas entradas dos insumos isentos e não na saída de produtos isentos.

Diz, também, ser contraditório o parecer no momento em que acata o disposto na cláusula primeira como abrangente a operações antecedentes e subseqüentes e assim não considera as operações de saídas.

Afirma não haver dúvidas a respeito das mercadorias que a mesma comercializa e de que os

mesmos estão abarcados pelo que dispõe o Convênio 101/97, destacando mais uma vez o que determina a cláusula segunda do mesmo.

Reitera mais uma vez a preliminar de nulidade com base no que determina o RPAF no artigo 18, assim como o seu direito à utilização dos créditos, além de, também comentar a respeito da atividade privativa da autoridade administrativa de constituir créditos fiscais e sua forma de proceder, conforme explicitado no Código Tributário Nacional, artigo 142.

Encerra sua manifestação pugnando pelo provimento ao seu Recurso Voluntário.

Instado a se manifestar o autuante Agilberto Marvila Ferreira, em expediente datado de 09.11.2020, diz acatar o parecer da PGE/PROFIS e reafirma o seu posicionamento pela manutenção da autuação.

## VOTO VENCIDO

De início, cabe-me apreciar a preliminar de nulidade arguida pela Recorrente, fundamentada na arguição de que a capitulação da infração está inteiramente equivocada com o que dizem pretender os autuantes e, que torna sem fundamento a decisão de piso ao afirmar: *“apesar dos autuantes enquadrarem a infração em dispositivos que guardavam relação com a infração, mas referiam-se a um decreto que vigorou em período anterior ao da ocorrência dos fatos geradores, tal erro não implica em nulidade do auto, pois na descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal, conforme previsto no art. 19 do RPAF”*.

A insurgência da Recorrente tem como base o determinado RPAF no artigo 18 que dispõe:

*Art. 18. São nulos:*

*(...)*

*II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa*

Sob o que define o dispositivo legal acima, afirma a Recorrente que teve tolhido o seu direito à defesa plena, por não saber de que se tratava a autuação.

Tem fundamento o apresentado pela Junta Julgadora, lastreado no que dispõe o artigo 19 do RPAF, que assim define:

*Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

Entendo que a Recorrente exerceu plenamente o seu direito, lastreado no fato de haver recebido cópia do Auto de Infração e seus demonstrativos, tendo comparecido ao processo e apresentado suas razões, motivo pelo qual, rejeito a preliminar de nulidade pretendida.

Desta forma, limita-se a presente lide ao direito do contribuinte na manutenção ou não dos créditos do ICMS sobre as operações interestaduais de transporte de cargas, sob a modalidade CIF, referente a venda de produtos de sua fabricação.

Assim foi configurada a infração:

*Infração 01 – 01.02.94*

*Utilizou indevidamente Crédito Fiscal, referente a aquisição de Serviço de Transporte sujeito a Substituição Tributária.*

*Fatos geradores dos exercícios de 2013 e 2014*

*Enquadramento Legal: Arts. 94, 95, 114, 380, II, 382 I do RICMS aprovado pelo Decreto 6.284/97.*

*Multa Aplicada: Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96, do Estado da Bahia.*

Como se entende nos autos do processo é reclamado a utilização pela Recorrente do ICMS pago, na condição de Contribuinte Substituto sobre serviços de transporte de cargas interestaduais, a empresas transportadoras não cadastradas no ambiente da SEFAZ BAHIA o que, segundo os autuantes, configuraria tratamento de tributação monofásica e, portanto, não passível de recuperação por parte de quem assumiu diretamente o encargo.

Também, segundo fundamentado pelos autuantes, tais fretes dizem respeito, conforme acima referenciado, a serviços de transporte de cargas interestaduais de mercadorias submetidas à isenção do ICMS nos termos do acordado pelos Estados através o Convênio ICMS nº 101/97, e, como tal, não geradores de crédito para a Recorrente de acordo com o determinado pela Lei Complementar nº 87/96, que assim define:

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

(...)

*§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

*I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;*

Reiteraram os autuantes em sua informação fiscal o errôneo enquadramento da infração, acrescentando, porém, os dispositivos do RICMS/2012 que sobre o mesmo referencia, reforçando com a apresentação do disposto na Lei nº 7.014/96, artigo 8º, que trata da responsabilidade tributária sobre os serviços de transportes de cargas interestaduais e intermunicipais praticadas por transportadores autônomos ou empresas não cadastradas no ambiente da SEFAZ BAHIA.

Em se tratando de matéria disciplinada pelo Convênio ICMS nº 101/97, da qual o Estado da Bahia é signatário, a administração tributária inseriu o que ali está determinado no RICMS/2012, artigo 264, como abaixo 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*

Para que se entenda e identifique o espírito da questão, o caput do artigo faz referência à manutenção de créditos “relativo às entradas”, sendo que o inciso XIX faz referência, especificamente, “às operações com equipamentos (...) especificados no Conv. ICMS 101/97”.

Cabe-me analisar o que determina o Convênio 101/97, que assim estabelece:

*Concede isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica que especifica.*

*Cláusula primeira - Ficam isentas do ICMS as operações com os produtos a seguir indicados e respectivas classificações 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 original, efeitos ate 11.01.18.*

*Cláusula segunda - Fica assegurada a manutenção dos créditos do imposto nas operações a que se refere a cláusula anterior. (destaque nosso)*

Em que pese o brilhante voto do ilustre relator do processo e os brilhantes pareceres emitidos pelos procuradores da PGE/PROFIS, entendo que não atentaram para o que diz a autuação: “*fatos geradores dos exercícios de 2013 e 2014*”, quando a cláusula segunda do aludido Convênio, à época dos fatos, não **facultava** aos Estados conceder a manutenção e sim, assegurava o direito ao crédito por parte dos contribuintes, como acima transcrito, “***Fica assegurada a manutenção dos créditos do imposto nas operações a que se refere a cláusula anterior***”.

Desta forma, entendo plenamente assegurado o direito que tem o contribuinte à manutenção dos créditos objeto do presente Auto de Infração.

Pelo que analisei e pelo que contem a legislação que abarca o tema motivo da autuação, rejeito a preliminar de nulidade pretendida pela Recorrente, reformo a decisão da Junta Julgadora, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente e julgo o Auto de Infração em apelo IMPROCEDENTE.

#### VOTO VENCEDOR

Dirirjo, com a devida *vênia*, da decisão do ilustre Relator em PROVER o Recurso Voluntário, sob o entendimento de que o Convênio ICMS 101/97 não facultava aos Estados conceder a manutenção e sim, **assegurava** o direito ao crédito por parte dos contribuintes, conforme redação original da cláusula segunda, com efeitos até 11.01.2018.

Contudo, em que pese concordar com a premissa de que, à época dos fatos geradores, ocorridos nos exercícios de 2013 e 2014, a legislação continha a expressão “Fica assegurada a manutenção dos créditos”, mesmo assim, vislumbro não caber razão ao sujeito passivo para a utilização do crédito fiscal, pois, no caso em espécie, como bem consignado na Decisão recorrida, as prestações de serviço indicadas nos conhecimentos de transporte, relacionados no demonstrativo das fls. 13 a 33, referem-se as saídas realizadas pelo autuado com as mercadorias por ele fabricadas.

Portanto, a previsão legal que assegurava a manutenção dos créditos do imposto, diz respeito às operações e às correspondentes prestações de serviços nas aquisições de insumos que antecederam as operações de saídas dos produtos resultantes da industrialização, decorrentes daqueles insumos, e que estejam a eles vinculados, logo, não em relação às prestações de serviços de transportes inerentes às saídas dos produtos resultantes da industrialização, como no caso concreto.

Há de 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 dos 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, 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 a manutenção de crédito fiscal de ICMS só pode estar vinculada às entradas, pois são estas operações que geram crédito de ICMS, e nunca as operações de saídas**.

No caso, apesar das 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, pois tais prestações são tributadas pelo ICMS.

Assim, uma vez comprovada que as prestações de serviços de transportes, objeto da lide, não se vinculam às entradas de insumos, fato este relevante e determinante, mas, efetivamente, às remessas aos destinatários finais, ou seja, operações de saídas do produto final e não de aquisições de insumos pelo recorrente, resta evidenciada a *impropriedade* da manutenção do crédito de ICMS sobre tais 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.

Ademais, além do aspecto reportado e relativo aos créditos, que, por consequência, só se vincula às entradas, há de ressaltar que, no caso em análise, o recorrente se encontra na condição de remetente nas operações interestaduais, sendo indevidos os créditos por ele apropriados, decorrentes das correspondentes prestações de serviços de transporte, originadas no Estado da Bahia, cujo crédito fiscal deveria ser apropriado pelo estabelecimento destinatário.

Válido frisar, que o suposto “ônus financeiro pelo remetente da prestação do serviço de transporte”, realizada sob cláusula CIF, em verdade, *se trata de uma premissa falsa*, uma vez que SEMPRE quem suporta o “ônus” de qualquer custo de aquisição é o adquirente do produto, pois todos os custos de produção, serviço, logística, seguro e frete sempre será repassado pelo remetente para ser arcado pelo adquirente.

No caso específico do frete, sob cláusula CIF, cuja sigla em inglês é *cost, insurance and freight* e significa “custo, seguro e frete”, decorre do transporte da mercadoria, incluindo os custos e riscos, sob a responsabilidade do vendedor, ou seja, o produto já é ofertado para o cliente com o valor de frete incluído no valor total do produto.

Já o frete sob cláusula FOB (free on board), significa “livre a bordo” e nesse tipo de frete toda a responsabilidade pelo transporte da mercadoria é do estabelecimento destinatário, incluindo os riscos e os custos, já que no frete FOB o custo pelo transporte não está “embutido” no valor cobrado pela mercadoria, por parte do remetente:

*Porém, em ambas situações quem arca ao final pelo custo do frete é sempre o adquirente e, por essa razão, é ele (o adquirente) que deve sempre se creditar do ICMS sobre o frete, assim como ocorre com o ICMS sobre a mercadoria.*

Retornando ao nosso caso específico de frete sob a cláusula CIF, o fato de o valor do frete cobrado pelo remetente já se encontrar incluso no valor total do produto e, em consequência, compor da base de cálculo do ICMS, **quando das operações sujeitas à tributação**, ocorre a tributação do ICMS sobre o frete incidente tanto no valor correspondente ao produto, quanto no conhecimento de transporte, quando a prestação de serviço de transporte for interestadual, a qual é tributada.

Assim, para se corrigir tal distorção ocorrida sob cláusula CIF, é dado o direito ao remetente de se creditar do ICMS destacado no conhecimento de transporte e incidente sobre a prestação de serviço, como forma de **RESSARCIMENTO** da duplicidade do débito sobre a prestação de serviço, visto que o remetente também se debitou sobre o valor do frete incluso na base de cálculo da mercadoria.

Porém, como dito, o crédito sempre será do adquirente, que deve se creditar do ICMS sobre o frete, assim como ocorre com o ICMS sobre a mercadoria, cuja tributação ocorreu em conjunto através da base de cálculo da operação, sob cláusula CIF.

No caso em análise, por ser a operação interestadual de saídas com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica, albergada com a concessão de isenção, ou seja, sem tributação, não há de se falar em RESSARCIMENTO, uma vez que inexistente base de cálculo a ser tributada nesta operação, em que pese o valor do frete se encontrar nela incluso, e, em consequência, não ocorreu tributação sobre o frete contido na base de cálculo (isenta).

Sendo assim, houve apenas única tributação da prestação de serviço, cujo direito ao crédito fiscal deveria ser do adquirente (estabelecimento destinatário), que foi, ao final, quem arcou com todos

os custos, conforme já visto, cuja apropriação de crédito pelo adquirente só se viabilizaria caso a prestação se realizasse sob a cláusula FOB, o que não ocorreu.

Registre-se, ainda, que o fato de o remetente ser o responsável pelo pagamento do imposto da prestação de serviço, na condição de substituto tributário, conforme previsto no art. 298 do RICMS/12, por se tratar de empresa transportadora não inscrita na Bahia para realização de prestações de serviços de transporte interestadual iniciadas neste Estado, em nada muda o quanto exposto.

Portanto, em suma, no caso em análise, caracterizada a impropriedade da utilização dos créditos relativos às prestações de serviços de transportes, por não se vincularem às entradas de insumos, eis que a manutenção de crédito fiscal de ICMS, abarcada pela cláusula segunda do Convênio ICMS 101/97, c/c o art. 264, XIX do RICMS **só pode estar vinculado às entradas, pois são estas operações que geram crédito de ICMS, e nunca as operações de saídas, as quais só geram débito do imposto.**

Do exposto, voto pelo NÃO 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 **279757.0007/17-6**, lavrado contra **ALSTOM BRASIL ENERGIA E TRANSPORTE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.344.732,78**, acrescido de 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 Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO: Conselheiros: José Rosivaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 01 de fevereiro de 2021.

RUBENS BERZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REP. DA PGE/PROFIS