

PROCESSO - A. I. Nº 269194.0014/20-6
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 5ª JJF nº 0056-05/21-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 02/12/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO C.J.F Nº 0316-12/21-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE. MERCADORIAS BENEFICIADAS COM 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. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela Fazenda Pública Estadual, em razão do acórdão proferido pela 5ª JJF nº 0056-05/21-VD, que julgou Improcedente o presente Auto de Infração, lavrado em 01/12/2020, para exigir ICMS no valor principal de R\$943.278,79, contendo a imputação fiscal a seguir descrita:

Infração 01 – 01.02.81 – Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo. Ocorrência verificada entre os meses março a novembro de 2016; janeiro, fevereiro, março, junho e outubro de 2017; e janeiro, março e setembro de 2018. Acréscimo da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

O Contribuinte foi notificado do lançamento através do DT-e (Domicílio Tributário Eletrônico), ciência e leitura da mensagem verificada, respectivamente, em 08/12/2020 e 11/12/2020.

Peça de defesa foi protocolada em 04/02/2021, subscrita por advogado, inserida entre as fls. 21/29 dos autos.

O autuante presta Informação Fiscal nas fls. 58 a 64.

Pontuou o autuante que a Infração em lide diz respeito ao uso indevido de crédito fiscal relativamente a prestações de serviços de transportes por saídas de mercadorias/produtos sujeitos ao benefício da isenção de que cuida o Convênio ICMS 101/97 incorporado pelo Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, (Decreto nº 13.780/2012), no seu art. 264, inciso XIX.

Sinaliza que o que está sendo cobrado na peça acusatória é a utilização indevida de crédito fiscal atinente às prestações de serviços de transporte sobre saídas de produtos abarcados na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 101/97 e art. 264, XIX do RICMS-Ba, sujeitos à isenção. Conclui que não foram alcançados na autuação os créditos decorrentes das entradas de insumos e seus respectivos fretes.

Cita que no demonstrativo acostado no Auto de Infração a empresa autuada figura em todos os CTes como remetente das mercadorias, restando que as glosas recaíram sobre as operações de saídas e não sobre as operações de entradas, a exemplo dos Conhecimentos nºs 1237, 4003 e 5905, juntados na peça de defesa.

Ressaltou, mais à frente, a partir da leitura o art. 264, *caput* do RICMS-Ba ser perceptível claramente que a utilização do crédito é permitida nas entradas e serviços vinculados, não havendo a mesma, previsão para as saídas subsequentes, conforme redação da norma regulamentar, contida no art. 264, inc. XIX do RICMS/Ba, a seguir reproduzida:

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;

A 5ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando por unanimidade Improcedente o Auto de Infração em epígrafe.

VOTO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 01/12/2020, é composto de única ocorrência fiscal, relacionada à acusação de uso indevido de crédito fiscal de ICMS, em relação ao frete (serviços de transporte de carga), nas saídas de mercadorias isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço foi efetuada por transportadora ou autônomos. A exigência fiscal totalizou a quantia principal de R\$943.278,79, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Para efeito de consubstanciar o lançamento, o autuante elaborou a planilha inserida entre as fls. 07 a 12verso dos autos, intitulada “Relação de CTes com prestações de serviços de transporte de mercadorias isentas ou n/tributadas”, na qual estão discriminadas, de forma detalhada, todas as prestações que deram causa à autuação em consequência da glosa dos respectivos créditos fiscais escriturados pelo autuado. Anexada também mídia digital, contendo os mesmos detalhamentos (doc. fl. 13).

Inicialmente, passaremos a analisar as questões formais do processo. Os elementos de prova que serviram de lastro probatório da acusação fiscal, já acima referenciados, foram entregues ao contribuinte, quando da intimação do lançamento, formalizada através do Termo juntado às fls. 14/17, encaminhados via DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), possibilitando ao autuado o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Os requisitos, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, foram totalmente atendidos, envolvendo: i) a identificação correta do sujeito passivo com o correspondente endereço e qualificação; ii) o dia, a hora e local da autuação; a descrição dos fatos, de forma clara, precisa e sucinta; iii) o Demonstrativo de Débito, com a correspondente base de cálculo e alíquotas; o percentual da multa aplicável e demais consectários legais (acréscimos moratórios); iv) a indicação dos dispositivos considerados infringidos e tipificação da multa; v) o detalhamento da metodologia de cálculo da base impositiva; vi) a intimação para apresentação da defesa ou pagamento do débito com multa reduzida; vii) a indicação da repartição fiscal onde o processo permaneceria aguardando o pagamento ou defesa; e, viii) a qualificação da autoridade fiscal responsável pelo lançamento, com a indicação do nome, cadastro e respectiva assinatura.

Não identificados, portanto, por esta Relatoria, vícios do procedimento fiscal que pudessem ter contaminado o processo, acarretando prejuízo processual para a defesa, a ensejar a declaração de nulidade de ordem formal ou mesmo material.

No que se refere ao pedido defensivo de conversão do processo em diligência, esta relatoria não identificou necessidade de produção deste tipo de prova, considerando que o cerne da lide gravita em torno de questões exclusivamente de direito, não havendo dissenso quanto à matéria de fato. Com fundamento no art. 147, inc. I, alínea “a” do RPAF (Dec. nº 7.629/99), indefiro o pleito empresarial, por considerar suficientes para a formação da minha convicção os elementos contidos nos autos.

No mérito, a motivação do lançamento está explícita: uso indevido de créditos fiscais de ICMS, apropriados em decorrência de fretes contratados para o transporte de mercadorias em operações de saídas amparadas pela isenção do imposto. Este é o ponto central da autuação, e que será apreciado na sequência.

O autuado sustentou o direito à apropriação dos créditos de ICMS sobre os serviços de transportes de cargas por ele contratados, a partir das disposições do Convênio ICMS nº 101/1997, estabelecendo essa norma a possibilidade de manutenção do crédito do imposto, sobre as entradas de insumos (matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem) e na contratação de serviços de transporte empregados em operações de saídas isentas do imposto, isto de forma mandatária, até 11/01/2018, na sua redação originária, e de forma autorizada pelos Estados, após a publicação do Convênio ICMS nº 230/2017.

Assim, segundo a defesa, o dever originalmente previsto na Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 101/1997, passou a representar uma autorização aos Estados e Distrito Federal, mas os efeitos passaram a vigorar somente a partir de 12.01.2018, ou seja, até a vigência da redação originária (11/01/2018), o direito de manutenção ao crédito era assegurado como norma cogente a todos os Estados e Distrito Federal, ao passo que, a partir da redação dada pelo Convênio ICMS nº 230/2017, passou a representar uma autorização aos entes federativos.

Vejamos então a redação do Convênio ICMS nº 101/97, na parte em que essa norma faz referência ao direito à manutenção dos créditos fiscais (redação originária e redação após a edição do Conv. ICMS nº 230/2017):

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.

Argumentou a defendente, que o Estado da Bahia, no RICMS/12, sempre assegurou o direito à manutenção dos créditos do imposto, ao incorporar o benefício fiscal na legislação interna, norma inserida no artigo 264, inciso XIX do RICMS/BA, com a seguinte redação:

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.

Por sua vez, pontuou a defesa, o mesmo benefício de manutenção de créditos do imposto, nos moldes do Convênio ICMS nº 101/97, já constava da legislação baiana, na vigência do RICMS/97, conforme regra contida no seu art. 32, XVIII, com a seguinte redação:

Art. 32. São isentas do ICMS as operações relativas à circulação de mercadorias:

(...)

XVIII - até 31/12/15, nas operações com os equipamentos e acessórios para aproveitamento das energias solar e eólica constantes do Convênio ICMS 101/97 desde que beneficiadas com isenção ou tributadas com alíquota zero do IPI;

No caso em exame, observo, inicialmente, que as prestações de serviço de transporte de cargas, objeto do presente lançamento de ofício, estão todas alcançadas pela regra vigente no RICMS/12, Decreto nº 13.780, de 16 março de 2012, visto que os fatos geradores dos fretes e os lançamentos escriturais dos créditos nos livros fiscais da empresa autuada se deram no intervalo temporal, entre março de 2016 e setembro de 2018, conforme detalhado no Demonstrativo de Débito do Auto de Infração.

Da análise levada a efeito nos documentos fiscais citados no demonstrativo elaborado pelo autuante, trata-se de prestações de serviço de transporte associadas a operações de saídas interestaduais de mercadorias amparadas com isenção do ICMS, benefício previsto no Convênio ICMS 101/97 - equipamentos e acessórios para aproveitamento das energias solar e eólica. As mercadorias objeto do serviço de transporte contratado pelo estabelecimento autuado, foram destinadas a diversas Unidades Federadas: preponderantemente para os Estados do Piauí e Ceará. Mas há operações também direcionadas para os Estados do Rio Grande do Sul, São Paulo e Rio Grande do Norte.

O serviço de frete de remessa das cargas, com a correspondente emissão dos conhecimentos de transporte (CTes), foi pactuado pelo estabelecimento autuado junto a empresas transportadoras, e tributados pelo ICMS, à alíquota de 12%. As prestações foram registradas na escrita fiscal com CFOPs 2352 e 1352, que correspondente a serviço de frete contratado por indústria.

A fundamentação do Auto de Infração foi construída pela autoridade fiscal na interpretação de que os créditos de ICMS apropriados pelo contribuinte e relacionados às prestações dos serviços de transporte, eram ilegítimos, vez que as saídas das mercadorias transportadas se encontravam amparadas pelo benefício da isenção do imposto, incorrendo a empresa em violação à norma positivada no art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96.

Pois bem. À luz do quanto acima exposto, o primeiro aspecto a chamar a atenção, é que o atual Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, desde a sua edição, em 2012, em relação ao benefício em análise, apresenta a mesma redação, sem qualquer alteração de texto – art. 264, inc. XIX, já acima transcrito. Estabelece a norma regulamentar, que o direito à manutenção dos créditos fiscais relativos às entradas e aos serviços tomados estão vinculados às operações com as mercadorias (equipamentos e acessórios), destinadas ao aproveitamento das energias solar e eólica, referenciando que essas mercadorias são as listadas no texto do Conv. ICMS 101/1997.

Segundo aspecto: há apenas duas condicionantes estabelecidas na norma baiana para isenção do imposto estadual e a consequente manutenção de crédito, em sintonia total com as disposições do Conv. ICMS 101/97: i) o benefício fiscal só alcança os produtos listados no Convênio aprovado pelas Unidades Federadas no CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária); ii) as mercadorias devem ser igualmente beneficiadas com isenção ou tributadas com alíquota zero pelo imposto federal sobre produtos industrializados (IPI).

Outro aspecto a ser destacado nesta questão, foi a posterior edição do Convênio ICMS 230/2017, alterador do

Conv. ICMS 101/97, que passou a produzir efeitos a partir de 12/01/2018. Inserido no mundo jurídico após aproximadamente 20 (dez) anos da publicação do Convênio 101/1997, autorizou os Estados e o Distrito Federal a conceder o direito à manutenção dos créditos do imposto, segundo regras estabelecidas em suas respectivas legislações, podendo as unidades federadas fixar normativas distintas das firmadas pelo CONFAZ. Porém, o Estado da Bahia não alterou a redação do art. 264, inc. XIX, que desde 2012, é a mesma, seguindo todas as diretivas normativas contidas no Convênio 101/1997, que passou a ser autorizativo e não mais impositivo, conforme destacamos em outra passagem. Logo, somente as duas condicionantes acima já mencionadas se aplicam ao caso em exame.

Não há, portanto, na norma baiana a condicionante de que o direito à manutenção dos créditos esteja vinculado a uma determinada operação ou prestação de entrada ou de saída, conforme interpretou a auditoria. O benefício fiscal estabelecido no Conv. ICMS 101/97, e introduzido na legislação interna, através do RICMS, se aplica a toda a cadeia de circulação das mercadorias listadas na norma concessiva, desde a produção até a destinação final, e o direito a manutenção dos créditos fiscais está vinculado às operações como um todo, alcançando os equipamentos e acessórios destinados ao aproveitamento das energias solar e eólica especificados no Conv. ICMS 101/97.

O objetivo, ou seja, o aspecto teleológico (finalístico) do benefício, foi exatamente estimular no país a produção energias limpas, a partir de fontes não poluentes (sol e ventos), reduzindo os efeitos decorrentes da queima de combustíveis fósseis, derivados de petróleo, que geram o efeito estufa e o aumento da temperatura global.

Neste ponto, importante transcrever o pronunciamento trazido pela Conselheira da 2ª Câmara, Laís de Carvalho Silva, em voto divergente, (ACÓRDÃO CJF Nº 0238-11/20-VD):

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.

Correto o entendimento acima reproduzido.

Acrescente-se, que o “caput” do art. 264 do RICMS/12, não pode ser lido dissociado dos seus incisos. A redação do “caput” é ampla: fixa a regra de isenção e na sequência assegura a manutenção de crédito sobre as entradas e os serviços tomados vinculadas às operações e prestações amparadas pela isenção. Já a redação do inciso XIX do referido artigo, especifica as operações beneficiadas com a isenção: são todas as operações com os equipamentos e acessórios para aproveitamento das energias solar e eólica especificados no Conv. ICMS nº 101/97. Estabelece apenas duas condicionantes: “desde que beneficiadas com isenção ou tributadas com alíquota zero do IPI”. Não há nos textos normativos (caput e inciso), nada que delimite a regra de manutenção de crédito, somente às entradas dos produtos.

Frente ao contexto acima exposto, entendemos que há que prevalecer neste caso, a interpretação textual da disposição normativa do art. 264, inc. XIX do RICMS/12, seguindo inclusive a diretiva do Código Tributário Nacional (CTN), que no seu art. 111, estabelece que deve ser adotada a interpretação literal de normas tributárias que disponham sobre outorga de isenção, não podendo o intérprete, ao proceder a aplicação da norma, ampliar ou restringir o benefício, ou mesmo inserir restrições ou benesses que não estejam contempladas no texto, especialmente no que se refere à “norma mãe” - o Convênio ICMS nº 101/97.

Assim, considerando que no caso concreto, a manutenção dos créditos do ICMS é uma decorrência da norma isencional, aplica-se a esse efeito tributário a mesma exegese.

No que se refere aos precedentes citados pelo Autuante na Informação Fiscal, para fundamentar a autuação, com destaque para os Acórdão nº 0148-04/19; nº 0098-03/19; nº 0074-05/20, originários de Juntas de Julgamento; e Acórdãos nº 0308-12/20; 0366-12/20 e 0238-11/20, originários de Câmaras de Julgamento, estes últimos em decisões não unânimes - há que se destacar que estes arestos não são vinculantes, e ao nosso ver, com todas as vênias, não traduzem a melhor interpretação sobre a questão ora em exame, pois adotaram a linha de entendimento restritiva, que não encontra respaldo nos textos do Convênio ICMS 101/97 e no art. 264, inc. XIX do RICMS/BA.

Melhor interpretação foi a adotada pelo Acórdão nº 0031-01/16, da 1ª JF, transcrito em parte na peça de defesa, à fl. 25 dos autos e referenciado no nosso Relatório.

Por fim, relativamente à multa de 60% sobre o valor principal do imposto lançado neste Auto de Infração, a defesa, em razões subsidiárias, sustenta a excessividade e a desproporção dessa cobrança, por violação aos

princípios positivados na Constituição, entre eles moralidade e proporcionalidade, e por afronta às regras constitucionais que asseguram o direito à propriedade e vedam o efeito confiscatório dos tributos: art. 150, inciso IV da C.F. de 1988. Os pedidos da defesa foram no sentido da redução ou exclusão da penalidade pecuniária.

Tratam-se de pedidos que não podem ser acolhidos na instância administrativa, por força das disposições contidas no art. 167, inc. I e III, que vedam a este órgão de julgamento declarar a inconstitucionalidade ou a ilegalidade de ato normativo, ou deixar de aplicar norma vigente no ordenamento.

Todavia, considerando que a exigência do imposto lançado no Auto de Infração é indevida, a multa decorrente também não subsiste, de forma que se adota aqui a solução de que o acessório (penalidade), segue a sorte do principal (tributo). Por fundamento diverso do apresentado na inicial defensiva, exclui-se também da cobrança as penalidades lançadas com o imposto.

Conclusão: *a exigência tributária lançada no Auto de Infração em lide, que corresponde à glosa dos créditos do ICMS lançados na escrita fiscal do contribuinte, decorrente das prestações interestaduais de serviço de transporte de carga cujas saídas foram beneficiadas com a isenção do imposto prevista no Conv. ICMS 101/97, e art. 264, inc. XIX, é IMPROCEDENTE, considerando que a previsão de manutenção de crédito do imposto é aplicável à cadeia de circulação das mercadorias contempladas no benefício.*

Isto posto, nosso voto é pela IMPROCEDÊNCIA “in totum” do Auto de Infração.

A 5ª JFJ recorre de ofício da presente decisão, para essa 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Este é o relatório.

VOTO VENCIDO

O referido apelo foi interposto em face de ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo do débito originalmente exigido na infração 1 do lançamento de ofício, em valor superior a R\$ 200.000,00, conforme previsto no art. 169, I, “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

De logo, esclareço que o presente tema já foi tratado por essa 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, em processo fiscal do mesmo contribuinte e sob minha relatoria (**Auto de Infração nº 207103.0014/19-0**).

Saliento que a empresa autuada é pessoa jurídica de direito privado que, dentre outras atividades, comercializa, projeta, fábrica, repara, recondiciona, moderniza, monta e comissiona equipamentos e sistemas para geração de energia elétrica, equipamentos hidromecânicos, estruturas metálicas, máquinas hidráulicas, térmicas, eólicas, elétricas, bem como peças de reposição e acessórios, entre outros itens.

Foi lavrado o presente Auto de Infração sob a acusação de *utilização indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo.*

No mérito, a pergunta que deve ser feita, de logo, seria: Em relação aos produtos com saídas isentas do ICMS, pode ser mantido o crédito do imposto por ocasião da contratação de serviços vinculados?

Em regra geral, sabemos que não, contudo, o art. 19 da LC nº 87/96, determina que o ICMS é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Isto porque, quanto à apropriação ou não do crédito é, de fato, o importante termos em conta o princípio da não-cumulatividade, que tem como característica primordial a compensação, nas saídas de mercadorias, do imposto outrora cobrado pelas entradas. Portanto, salvo disposição legal em contrário, quaisquer eventos passíveis de afetar a incidência do imposto nas saídas terão influência no aproveitamento dos créditos pelas entradas.

Por esta razão, a Constituição Federal, nas disposições constitucionais aplicáveis ao ICMS, determina, salvo disposição em contrário da legislação, que a isenção ou não incidência

acarretará a anulação dos créditos referentes às operações anteriores.

Porém, é sabido que não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços cujas vendas subsequentes resultam em operações isentas. Ou seja, se o produto entra tributado, porém a posterior saída é com isenção não haverá possibilidade de crédito, exceto se, na legislação que prevê a isenção, houver autorização para manutenção e apropriação do crédito, na hipótese mencionada.

Em consonância com os dispositivos legais citados pela recorrente (Convênio ICMS 101/97 e inciso XIX, do art. 264 do RICMS/BA) é assegurado o crédito do valor do ICMS incidente relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações.

Sendo assim, desde que o contribuinte seja o tomador do serviço de transporte e o responsável pelo seu pagamento, e a mercadoria transportada, seja tributada pelo imposto ou, não o sendo, haja expressa autorização para o crédito ser mantido, o imposto incidente sobre a prestação do serviço de transporte intermunicipal mencionado lhe será de direito.

Neste ponto, o fiscal autuante assim se pronuncia nos autos:

“O que está sendo aqui cobrada é a utilização indevida de crédito fiscal atinentes às prestações de serviços de transporte sobre saídas de produtos abarcados na cláusula primeira do convênio 101/97 e art-264, XIX do RICMS-Ba, sujeitos à isenção. Não são os créditos decorrentes das entradas de insumos e seus respectivos fretes que são objeto desta autuação.

Para deixar evidenciado o argumento acima basta observar no demonstrativo acostado pela fiscalização em sua peça inicial que a autuada figura em todos os CTes como remetente da mercadoria, restando claro que estamos falando de saídas e não de entradas.

Em reforço, pode-se ver também que a autuada acostou (anexo por ela denominado doc 04) 03 CTes: 1237, 4003 e 5905. Todos constam do demonstrativo da fiscalização e mostram que são todas prestações de serviço de transporte em operações de saídas de mercadorias isentas.

Ora, o que temos no presente lançamento são créditos glosados em razão de suposta utilização indevida de crédito, relativo à prestação de serviços de transporte de mercadorias isentas ou não tributáveis do período de janeiro a dezembro de 2015.

Lendo-se o art-264, caput do RICMS-Ba percebe-se claramente que a utilização do crédito é permitida às entradas e serviços vinculados, não havendo mesma previsão para as saídas subsequentes, como pode ser visto abaixo:

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;

Dessa forma, essa fiscalização entende não caber qualquer razão aos argumentos defensivos, visto não corresponderem aos fatos autuados, já que estes se referem ao uso indevido de crédito das prestações de serviços de transportes nas saídas de mercadorias isentas e não pelas entradas anteriores de insumos/frete.”

Na esfera tributária estadual, o Fisco concede isenção do ICMS às operações com os produtos listados em Convênio, observando-se que se assegura a manutenção do crédito do imposto nas respectivas operações. Ou seja, segundo as regras do artigo 264 do RICMS/BA e da cláusula segunda do Convênio ICMS 101/97, é dispensado o estorno proporcional do crédito do imposto relativo às mercadorias beneficiadas com a isenção.

O ponto fulcral, portanto, dos autos reside no fato da recorrente ter contratado serviço de transporte e ter se creditado do ICMS destacado, alegando ter suportado o ônus de contratação e, portanto, afirmando que o custo do referido frete contratado consta inserido e integra o preço final dos referidos produtos incentivados.

Defende ainda a recorrente que o direito à manutenção do crédito se revela essencial para alcançar o objetivo primeiro que ensejou celebração do Convênio ICMS 101/97: o incentivo à produção e consumo de energias “limpas”, em linha ao direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e ao dever de proteção ao meio ambiente incumbido aos entes

federativos, nos termos dos artigos 225, caput, e 23, VI da Constituição Federal. Isto porque, entende a recorrente que se o Convênio tão somente outorgasse a isenção sobre os equipamentos e componentes relativos à produção e comercialização de energia eólica e solar, sem resguardar a manutenção do crédito sobre as operações gravadas pelo imposto que lhe são subjacentes, é evidente que o benefício estaria mitigado, dada a clara repercussão do encargo do ICMS no preço final.

Neste ponto, importante ressaltar para o pronunciamento trazido pela Ilustre Relatora da 2ª Câmara, Laís de Carvalho Silva, em voto divergente junto a processo semelhante (ACÓRDÃO CJP Nº 0238-11/20-VD), cuja interpretação por ora, também me filio. Transcrevo abaixo trecho do voto proferido:

“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.”

À vista do exposto, deve-se estender o raciocínio vinculado à hipótese de manutenção dos créditos às demais situações em que os serviços contratados, ainda que não vinculados às entradas, se correlacionem às operações de saída albergadas por isenção.

Assim, admitindo o fato da autorização expressa de manutenção de crédito para as vendas isentas realizadas pela recorrente, seja de operações previstas no Convênio ICMS 101/97, ou vinculadas à exportação, corroboro com o posicionamento da decisão de piso que julgou improcedente a presente Infração.

Neste sentido, considerando o acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso de Ofício.

Este é o voto.

VOTO VENCEDOR

Com a devida *venia*, divirjo quanto ao mérito da decisão da ilustre Relatora, que Não Proveu o Recurso de Ofício, eis que vislumbro ser subsistente a exigência de R\$943.278,79, ao sujeito passivo, na condição de remetente da mercadoria, sob a acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo.

No caso em análise, o recorrido 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, caso fosse sob cláusula “FOB”, conforme passo a explicar.

Antes, porém, válido frisar que o suposto “ônus de contratação” 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.

No 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 a base de cálculo do ICMS, quando as operações forem sujeitas à tributação, ocorre a tributação do ICMS tanto do valor correspondente ao produto, como também sobre o valor do frete, ambos inclusos no preço total consignado no documento fiscal.

Contudo, o fato de o remetente contratar um prestador de serviço de transporte para realizar a entrega do produto, conforme combinado com o seu cliente (cláusula CIF), e esse transportador emitir conhecimento de transporte para a realização da prestação de serviço de transporte em operação interestadual, a qual é tributada, oferecendo **também** tributação sobre o valor do frete (supostamente cobrado ao remetente, embora repassado ao seu cliente), verifica-se uma duplicidade de tributação sobre a mesma prestação de serviço de transporte. A primeira, quando da incidência do ICMS sobre a base de cálculo da mercadoria (na qual se inclui o custo do frete pelo remetente), e a segunda, quando da emissão do conhecimento de transporte.

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 da mercadoria isenta, ou seja, sem tributação, não há de se falar em RESSARCIMENTO, uma vez que inexistia base de cálculo a ser tributada nesta operação, em que pese o valor do frete se encontrar nela incluso, e em consequência, nesse caso específico de isenção, não ocorreu tributação sobre o frete contido na base de cálculo.

Assim, neste caso, houve apenas **única tributação da prestação de serviço**, conforme destacado no conhecimento de transporte, por se tratar de uma prestação interestadual, cujo direito ao crédito fiscal deveria ser do adquirente (estabelecimento destinatário), que foi quem, ao final, arcou com todos os custos, conforme já dito. Porém, isso só se viabilizaria (crédito pelo adquirente), caso a prestação se realizasse sob a cláusula FOB, o que não ocorreu.

Portanto, conforme exposto, na condição de remetente, o autuado não tem o direito de se creditar do ICMS sobre o frete nas operações interestaduais.

A lógica exposta, vem se confirmar pela legislação atinente ao caso em análise, especialmente no artigo 264, XIX do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), isto porque tais mercadorias transportadas são beneficiadas pela isenção prevista no Convênio ICMS 101/97, sendo-lhe assegurado direito ao crédito fiscal **somente** nas prestações de serviços de transportes vinculados às operações de **entradas** daquelas mercadorias, e não nas prestações de serviços de transportes vinculados às operações de saídas de mercadorias, como pretende o recorrido e glosou o Fisco.

Registre-se, que através do art. 264, inciso XIX do Decreto nº 13.780/12, a legislação baiana recepcionou dispositivo contido no Convênio ICMS 101/97, 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 deste dispositivo legal, verifica-se que a condição para a manutenção do crédito fiscal, é necessário 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 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 presente, em que pese as operações de saídas com equipamentos e componentes para o aproveitamento de 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.

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 às aquisições de insumos pelo recorrido, resta evidenciada a impropriedade da manutenção do crédito de ICMS sobre as prestações de serviço de transporte, eis que, nesta condição, tal manutenção de crédito de ICMS não é abarcada na cláusula segunda do Convênio ICMS 101/97, recepcionada no art. 264, XIX do RICMS, conforme reiteradas Decisões deste CONSEF, através dos Acórdãos CJF nºs: 0238-11/20; 0308-12/20; 0366-12/20 e 0001-11/21.

Do quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício para modificar a Decisão recorrida, e restabelecer, na íntegra, o valor do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269194.0014/20-6**, lavrado contra **GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$943.278,79**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando A. Brito Araújo, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Carlos Henrique Jorge Gantois e José Raimundo Luiz de Andrade.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de outubro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS