

PROCESSO	- A. I. Nº 206957.0008/18-0
RECORRENTE	- GLOBOAVES SÃO PAULO AGROAVÍCOLA LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0027-02/21-VD
ORIGEM	- INFRAZ FEIRA DE SANTANA (CENTRO NORTE)
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 05/01/2022

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0333-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE SUJEITO À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O valor a ser creditado relativo às prestações de serviços de transporte tomados, recolhidos na condição de substituto tributário, deve-se restringir ao valor efetivamente recolhido a título de ICMS-ST. Razões recursais incapazes à reforma do julgado. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face do Acórdão nº 0027-02/21-VD proferido pela 2ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 03/09/2018, no valor histórico de R\$ 72.107,72, em razão da(s) seguinte(s) infração(ões):

**INFRAÇÃO 02 – 01.02.94** – Utilizou indevidamente crédito fiscal, referente a aquisição de serviços de transporte sujeito a substituição tributária, Convênio ICMS 106/96, referente ao período de janeiro, julho, outubro, novembro de 2017 e fevereiro de 2018. Imposto exigido R\$28.148,34 mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

**Enquadramento legal:** Artigos 94, 95, 114, 318, inc. II, 382, inc. I do RICMS/97.

Após a conclusão da instrução processual, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

*O presente lançamento imputa ao sujeito passivo, contribuinte inscrito no Cadastro Estadual na condição NORMAL, cuja atividade econômica principal é produção de pintos de um dia – CNAE 155-5/02, o cometimento de cinco infrações, conforme descrito no relatório, parte deste Acórdão, tendo sido todas tempestivamente impugnadas.*

*Do exame das peças que compõem o processo, verifico que foram atendidos e observados os requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos para sua validade, especialmente o disposto nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99.*

*O contribuinte tomou conhecimento da autuação via Intimação, fls. 12 e 13, em 03/10/2018, encaminhada através de AVISO DE RECEBIMENTO DOS CORREIOS – AR, oportunidade que recebeu todos os demonstrativos que fundamentou a autuação, lhe permitindo apresentar sua defesa com os argumentos e provas que julgou suficientes para elidir as acusações, de modo que foram plenamente preservados os seus direitos de defesa e do contraditório.*

*Preliminarmente a autuada arguiu nulidade da infração 02, sob o argumento de que na tipificação da conduta descrita, se refere ao Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, enquadrando a infração em legislação não aplicável aos fatos geradores nela arrolados, uma vez que o citado regulamento estava revogado em 2017, entendendo assim, haver “...impropriedade jurídica na tipificação da base legal com suporte em legislação revogada”.*

*Tal argumento não merece acolhimento tendo em vista que 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. Apesar do autuante enquadrar a infração referindo-se a um decreto que vigorou em período anterior ao da ocorrência dos fatos geradores, tal erro não implica em nulidade do lançamento, pois, na descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal, conforme previsto no art. 19 do RPAF/99:*

*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.*

*Portanto, afasto a arguição de nulidade e adento ao mérito da autuação, observando que após a revisão fiscal, decorrente do cumprimento da diligência determinada pelos membros desta 2ª Junta de Julgamento Fiscal, o*

autuante considerou insubsistente as infrações 01 e 05, conclusão que acolho por constatar ser baseada nos fatos apurados e fundamentada nos dispositivos legais e regulamentares, decorrente dos exames quando do cumprimento da diligência.

Quanto a infração 04, que exige o ICMS-DIFAL recolhido a menor no valor de R\$29,90, decorrente da aplicação no cálculo do imposto da alíquota de 17%, quando o correto é 18%, na aquisição de equipamento, nota fiscal nº 116.892 de 07/02/2018, no valor de R\$2.989,34, considero subsistente, pois quanto a mesma não houve contestação da defesa, e assim, cabe aplicar o que dispõe o art. 140 do RPAF/99, ou seja: “O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas”.

Portanto, a lide, fica circunscrita às infrações 02 e 03.

Antes, porém, é imprescindível pontuar que a atividade econômica principal da autuada é a produção de pintos de um dia, e secundárias de produção de ovos e o transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional.

No desenvolvimento de sua atividade principal, ressalto que tais operações se subsistem ao que preconiza o art. 264, inc. III, alínea “b”, 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: (...)

III - as saídas de (Conv. ICM 44/75): (...)

b) **pintos de um dia;** (Grifo do relator.)

Ou seja, nas operações de saídas internas e de pintos de um dia são isentas do ICMS, consoante Convênio ICM 44/75, Cláusula primeira, inc. II, podendo o contribuinte manter o crédito fiscal decorrente das entradas e dos correspondentes serviços tomados, referentes a essas operações ou prestações.

A infração 02, exige o ICMS pela utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisição de serviço de frete.

O autuante, informa que o contribuinte apropriou-se corretamente dos créditos fiscais no período entre fevereiro de 2017 a abril de 2018, do valor de R\$51.963,62, relativo a ICMS sobre Fretes/CIF, estando amparado pelo Convênio ICMS 25/90.

Aponta como infração, o fato da autuada ter se apropriado indevidamente, por escrituração à credito, na coluna de ajustes do Livro Registro de Apuração do ICMS, no período entre janeiro de 2017 a fevereiro de 2018, do valor de R\$28.148,34, a título de OUTROS CRÉDITOS-CRÉDITO PRESUMIDO – CONV. 106/96, por entender que não há previsão legal, uma vez que esta concessão é direcionada aos contribuintes e estabelecimentos prestadores de serviço de transporte.

Em sua defesa, a autuada comprova a apuração e recolhimentos dos valores creditados decorrentes da tomada de serviços de transportes e afirma que assim procedeu em consonância com o disposto no art. 332, inc. XIII, alínea “b” e art. 439 do RICMS/2012, tendo as operações relacionadas aos serviços de transportes, sido realizadas sob a cláusula CIF.

Sendo contribuinte inscrito no Cadastro Estadual na condição NORMAL, o RICMS/2012, no art. 298, determina que são sujeitas à substituição tributária por retenção, as prestações de serviços de transporte por ela contratadas, desde que realizadas por transportador autônomo, empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo SIMPLES NACIONAL e empresa transportadora inscrita neste estado, exceto se optante pelo SIMPLES NACIONAL, independentemente do regime de tributação adotado pelo prestador do serviço de frete, se o regime de conta corrente fiscal ou o de crédito presumido, previsto no art. 270, inc. III do citado diploma regulamentar.

O direito ao crédito relativo ao serviço de transporte, está previsto no art. 309, inc. V do citado RICMS/2012:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário: (...)

V - o valor do imposto cobrado, relativo aos serviços de transporte tomados;

A autuada comprova ter procedido a retenção e recolhimento do ICMS sobre as prestações de serviço de transportes.

Conforme demonstra a defesa, como exemplo, fls. 23 a 25, o crédito utilizado no período 11/2017, não foi o valor correspondente ao ICMS recolhido pela autuada, na qualidade de responsável tributário, que neste caso, foi R\$5.694,41, correspondente ao ICMS-ST – TRANSPORTE sobre o valor dos serviços prestados, R\$7.118,01, deduzido o crédito presumido de 20%. Contudo a autuada demonstra ter se apropriado do valor integral, R\$7.118,01, contrariando a regra insculpida no art. 305, §3º do multicitado RICMS/2012, ou seja, o crédito deverá ser escriturado pelo seu valor nominal, neste caso, o valor retido e recolhido a título de substituição tributária R\$5.694,41.

Verifico que os períodos alcançados pela exação, janeiro, julho, outubro, novembro de 2017 e fevereiro de 2018, onde os ajustes a crédito ocorreram sob o título BA020004 OUTROS CREDITOS - OPCAO PELO CREDITO PRESUMIDO, comparando os valores creditados na EFD e os dados de recolhimentos do ICMS-ST

– TRANSPORTE, tem-se os dados expostos na tabela seguinte:

**1.632 - ICMS SUBSTITUICAO TRIBUTARIA-TRAN**

Mês	Valores		Diferença (C=B-A)	Relação (D=C/A)
	Recolhido (A)	Creditado na EFD e DMA (B)		
jan/17	4.462,73	5.578,42	1.115,69	25,00%
jul/17	3.924,26	4.905,32	981,06	25,00%
out/17	4.202,37	5.252,96	1.050,59	25,00%
nov/17	5.694,41	7.118,01	1.423,60	25,00%
fev/18	4.234,90	5.293,63	1.058,73	25,00%

Os dados acima comprovam que o contribuinte nesse período, se creditou em valores superiores aos recolhidos o título de ICMS-ST – TRANSPORTES, exatamente 25% superior ao valor pago, indicando que se creditou do valor recolhido, acrescido do percentual de 20%, correspondente ao crédito presumido, previsto no citado convênio e no art. 270, inc. III, alínea “b” do RICMS/2012.

Entretanto, não se pode deixar de reconhecer o direito do contribuinte creditar-se do ICMS cobrado, relativo aos serviços de transporte tomados, dos valores recolhidos conforme consta nos registros da SEFAZ, consoante autoriza o inc. V do art. 309 do RICMS/2012.

Assim sendo, dos valores exigidos na infração, devem ser considerados legítimos como créditos fiscais, o imposto recolhido a título de ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – TRANSPORTES, código 1632, passando a infração 02 ao valor de R\$5.629,67, conforme demonstrativo de débito:

**Infração 02 - 01.02.94**

Mês	Valores		Diferença (C=A-B)	Multa
	Exigido (A)	Pago - DAE (B)		
jan/17	5.578,42	4.462,73	1.115,69	60%
jul/17	4.905,32	3.924,26	981,06	60%
out/17	5.252,96	4.202,37	1.050,59	60%
nov/17	7.118,01	5.694,41	1.423,60	60%
fev/18	5.293,63	4.234,90	1.058,73	60%
<b>Soma</b>	<b>28.148,34</b>	<b>22.518,67</b>	<b>5.629,67</b>	

Diante do exposto, considero a infração 02 parcialmente subsistente.

A infração 03, exige o ICMS em razão da falta de estorno da parcela do crédito fiscal apropriado, na aquisição de insumos utilizados no processo de incubação de ovos férteis para produção de pintos de um dia, em razão de que parte dos ovos submetidos ao processo de incubação, não eclodirem. Assim consta no enunciado da infração.

Sem fazer nenhum esclarecimento adicional, o autuante, em sede de informação fiscal, manteve a narrativa para a infração 03. Ou seja, o estorno do crédito fiscal exigido corresponde aos “créditos das entradas de insumos não utilizados no processo de industrialização (...) relativo à revenda de mercadorias e saídas de ovos não eclodidos no processo de incubação”, sem fazer qualquer referência a outras aquisições.

Somente na informação prestada em cumprimento à diligencia, o Auditor Fiscal apresenta dados onde afirma que parte dos valores exigidos na infração, correspondem aos créditos fiscais que deveriam ter sido estornados, provenientes da aquisição de insumos e outra parte correspondente a aquisição de pintos de um dia, adquiridos para comercialização, alterando o valor da infração para R\$45.515,45.

A autuada, na sua última manifestação, alega cerceamento de defesa “resultante da ausência dos demonstrativos analíticos e identificação dos documentos fiscais correspondentes, que respaldaram a base de cálculo do lançamento.”, fato sobre o qual o autuante não se manifestou na sua última intervenção no processo, fl. 150, reservando-se a informar que a manifestação em “nada acrescentou em sua manifestação última, que repercuta em qualquer alteração acerca das argumentações por mim expostas quando da informação fiscal, em atendimento a diligência.”.

Constatou que o autuante, além de acusar o contribuinte de não estornar o crédito fiscal do ICMS relativo à entrada de mercadorias utilizadas em fins alheios à atividade do estabelecimento, o que não se mostra verdadeiro, a partir da informação decorrente do cumprimento da diligência, acrescenta outros itens, anteriormente não abordados como mercadorias cujas aquisições deveriam ter seus créditos fiscais estornados.

Destarte, por tudo quanto exposto, não resta outro caminho, senão reconhecer e acolher a arguição de cerceamento do direito de defesa, e decretar a nulidade da infração 03, com fulcro no art. 18, inc. II do RPAF/99.

Com base no art. 21 do RPAF/99, recomendo a autoridade competente promover a renovação do procedimento fiscal a salvo de falhas com o fito de apurar a existência de possíveis créditos tributários em favor do Estado.

Segue quadro resumo da proposta do resultado após julgamento:

Infração	Código	Valor Original	Valor Julgado	Resultado	Multa
01	01.02.02	82,80	0,00	Improcedente	-

02	01.02.94	28.148,34	5.629,67	Procedente em Parte	60%
03	01.05.16	29.031,93	0,00	Nula	-
04	06.01.01	29,90	29,90	Procedente	60%
05	06.02.01	14.814,75	0,00	Nula	-
<b>Total</b>		<b>72.107,72</b>	<b>5.659,57</b>		

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

Inconformado, o contribuinte interpõe recurso pelos motivos a seguir indicados.

Alega que a infração 02 deve ser afastada de plano por se respaldar em legislação expressamente revogada, afirmando ter observado o disposto no inciso XIII, do art. 332 c.c. art. 439 do RICMS/BA, de modo a garantir sua higidez e afastar qualquer hipótese de infração tributária. Ressalta que o autuante entendeu que teria se creditado indevidamente sobre aquisição de serviço de transporte na modalidade substituição tributária, tipificando a conduta nos arts. 94, 95, 114, 380, inciso II do RICMS/BA/97, aplicando, portanto, normativo revogado, tendo em vista que os fatos geradores ocorreram em 2017, quando já se encontrava em vigor o RICMS/BA/12.

Aponta que, para justificar o equívoco, a JJF apontou o art. 19 do RPAF, contudo tal previsão não serviria para suprir a impropriedade jurídica do lançamento, indicando que o erro de tipificação seria causa de nulidade do lançamento, sendo imperiosa sua declaração sobre tal infração, destacando ainda que o art. 8º do Decreto nº 13.780/2012 indica expressamente a revogação de todas as disposições em contrário.

Sugere que o atual RICMS disciplinou de forma diferente a questão envolvendo o crédito de ICMS na aquisição de serviço de transporte sob a modalidade substituição tributária, além do que não se poderia falar em creditação superior ao disposto pela legislação, uma vez que teriam sido aplicados os exatos termos da alínea “b”, do inciso XIII do art. 332 e art. 439 do RICMS, bem como o previsto no Convênio ICMS 106/09, considerando que o cálculo adotado prestigiou o princípio constitucional da não cumulatividade, observando a condição de contribuinte substituto tributário quando da aquisição do serviço de transporte.

Explica ainda que, se não houvesse a obrigatoriedade do sujeito passivo na condição de substituto tributário, o valor do crédito seria exatamente o mesmo suportado pelo prestador do serviço responsável pelo recolhimento, mencionando que o RICMS previu uma maior segurança quanto ao controle no pagamento do imposto devido. Conclui pedindo o cancelamento da infração 02 em razão de ter promovido o recolhimento do ICMS-ST devido, apropriando-se de crédito na exata medida prevista pela legislação.

Recebidos os autos, foram distribuídos a este relator para apreciação.

Pautado para sessão do dia 17/11/2021, participou a Dra. Carolina Zeferino Lacerda, OAB/PR 70.271, representando a recorrente.

## VOTO VENCIDO

O presente recurso diz respeito apenas a uma matéria, que embora não esteja assim indicada, corresponde à preliminar. Porém, neste caso, se confunde com o mérito e com o mesmo deve ser analisada.

A recorrente investe apenas quanto à infração 02, que diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal derivado da aquisição de serviço de transporte sujeito à substituição tributária. A JJF rejeitou a pretensão de nulidade referente aos dispositivos legais indicados, entendendo que a descrição dos fatos deixou claro o enquadramento legal, na forma do art. 19 do RPAF. Inconformada, a recorrente aponta que o referido dispositivo não teria o condão de suprir o equívoco cometido na autuação em relação à fundamentação legal.

Com efeito, o lançamento em discussão não parece ter se cercado das cautelas desejáveis para o adequado atendimento dos preceitos legais. A fundamentação da infração 02 parece escolhida de forma genérica, de modo a abranger todas as situações possíveis referentes ao crédito fiscal da aquisição de serviço de transporte (o art. 94, por exemplo, trata da utilização de crédito fiscal no serviço de transporte a preço FOB, enquanto o art. 95 trata do transporte a preço CIF), o que

dificulta sua compreensão.

É possível ainda verificar que o próprio autuante e a JJF divergiram quanto ao efetivo fundamento da autuação. O auto foi lavrado apenas indicando que o autuado “utilizou indevidamente crédito fiscal referente a aquisição de serviço de transporte sujeito a substituição tributária”, referindo-se ainda ao Convênio ICMS 106/96 (em verdade, trata-se de um Protocolo), acusação que somente viria a ser esclarecida posteriormente, **aparentemente**, considerando o que se apontou na informação fiscal de fls. 120-122:

*“[...] No tocante à **infração 02**, a impugnante apropriou-se corretamente, no **Livro Registro de Apuração do ICMS**, referente ao período entre fevereiro de 2017 a abril de 2018, do valor de R\$ 51.963,62, relativo a ICMS S/ Frete-ST/CIF, pois amparado em previsão legal através do Convênio 025/90. Contudo apropriou-se indevidamente, por escrituração à crédito na **coluna de ajustes do Livro Registro de Apuração do ICMS**, referente ao período entre janeiro de 2017 a fevereiro de 2018, do valor de R\$ 28.148,34, a título de Outros Créditos-Crédito Presumido – Conv. 106/96, pois, a **previsão legal é direcionada aos contribuintes e estabelecimentos prestadores de serviço de transporte**, não se aplicando à autuada. Logo, devido é o lançamento relativo à **infração 02** no valor de R\$ 28.148,34. [...]”*

A partir deste ponto, se poderia considerar que o lançamento se referia à utilização indevida do crédito fiscal cujo direito seria apenas do prestador de serviços e não do tomador. Porém, ao julgar o processo, a JJF, além de reduzir consideravelmente o valor exigido, apontou outra causa para manutenção da infração:

*“[...] A autuada comprova ter procedido a retenção e recolhimento do ICMS sobre as prestações de serviço de transportes.*

*Conforme demonstra a defesa, como exemplo, fls. 23 a 25, o crédito utilizado no período 11/2017, não foi o valor correspondente ao ICMS recolhido pela autuada, na qualidade de responsável tributário, que neste caso, foi R\$5.694,41, correspondente ao ICMS-ST – TRANSPORTE sobre o valor dos serviços prestados, R\$7.118,01, deduzido o crédito presumido de 20%. Contudo a autuada demonstra ter se apropriado do valor integral, R\$7.118,01, contrariando a regra insculpida no art. 305, §3º do multicitado RICMS/2012, ou seja, o crédito deverá ser escriturado pelo seu valor nominal, neste caso, o valor retido e recolhido a título de substituição tributária R\$5.694,41.*

*Verifico que os períodos alcançados pela exação, janeiro, julho, outubro, novembro de 2017 e fevereiro de 2018, onde os ajustes a crédito ocorreram sob o título BA020004 OUTROS CREDITOS - OPCAO PELO CREDITO PRESUMIDO, comparando os valores creditados na EFD e os dados de recolhimentos do ICMS-ST – TRANSPORTE, tem-se os dados expostos na tabela seguinte:*

...  
*Os dados acima comprovam que o contribuinte nesse período, se creditou em valores superiores aos recolhidos o título de ICMS-ST – TRANSPORTES, exatamente 25% superior ao valor pago, indicando que se creditou do valor recolhido, acrescido do percentual de 20%, correspondente ao crédito presumido, previsto no citado convênio e no art. 270, inc. III, alínea “b” do RICMS/2012.*

*Entretanto, não se pode deixar de reconhecer o direito do contribuinte creditar-se do ICMS cobrado, relativo aos serviços de transporte tomados, dos valores recolhidos conforme consta nos registros da SEFAZ, consoante autoriza o inc. V do art. 309 do RICMS/2012.*

*Assim sendo, dos valores exigidos na infração, devem ser considerados legítimos como créditos fiscais, o imposto recolhido a título de ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – TRANSPORTES, código 1632, passando a infração 02 ao valor de R\$5.629,67, conforme demonstrativo de débito: [...]”*

Ora, não há dúvidas de que a própria percepção da conduta que motivou o lançamento sofreu alterações ao longo do processo, de maneira que é possível afirmar, lamentavelmente, que a fundamentação indicada no Auto de Infração serviria para justificar qualquer hipótese de utilização indevida de crédito, não podendo, portanto, ser considerada capaz de transmitir a segurança acerca da infração a que se refere, como estabelece a alínea “a” do inciso IV do art. 18 do RPAF.

Observe-se que não há como afirmar que a infração poderia ser identificada pela recorrente apenas ao analisar os documentos constantes dos autos. Além de glosar todo o crédito referente às operações autuadas, o autuante, quando se manifestou, atribuiu à autuada uma conduta distinta daquela considerada pela JJF, o suficiente para afetar o exercício da ampla defesa, pois embora ambas as situações possam ser classificadas como “utilização indevida de crédito fiscal” de forma ampla, a defesa técnica para cada uma não é a mesma. Enquanto na primeira hipótese o

interesse da defesa seria demonstrar que o creditamento é um direito do tomador do serviço de transporte sob a cláusula CIF, na segunda, o escopo da defesa seria comprovar qual o valor do crédito a se apropriar.

Não foi por acaso que a própria JJF decretou a nulidade da infração 03, acolhendo arguição de cerceamento de defesa, além de julgar insubstinentes aquelas cuja improcedência foi reconhecida pelo próprio autuante.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reconhecer a Insubstância da autuação em relação à infração 02.

#### **VOTO VENCEDOR**

Com a devida *vénia*, divirjo do voto do Relator pelo provimento do Recurso Voluntário restrito unicamente à infração 2, eis que, com ressalvas, vislumbro ser parcialmente subsistente a referida infração, no valor de R\$5.659,57, nos termos consignados na Decisão recorrida, sob o entendimento de que o contribuinte tem direito de creditar-se do ICMS relativo aos serviços de transporte tomados sob cláusula CIF, conforme previsto no art. 305 §3º do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), que determina que o crédito deverá ser escriturado pelo seu valor nominal.

Antes porém, rejeito a preliminar de nulidade da aludida infração 2, arguida sob o fundamento de se respaldar em legislação revogada (RICMS/BA/97), pois como consignado na Decisão recorrida, nos termos dos artigos 18 § 2º e 19 do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), o erro da indicação de dispositivo regulamentar não implica nulidade da infração, desde que pela descrição dos fatos fique evidente o enquadramento legal, como também que não se declarará a nulidade sem prejuízo, pois no caso presente, o apelante, quando da impugnação ao lançamento de ofício demonstrou entender a acusação, ao apresentar recolhimentos dos valores creditados e afirmar que assim procedeu em consonância com o disposto no art. 332 XIII “b” e art. 439 do RICMS/2012, tendo as operações relacionadas aos serviços de transportes realizadas sob a cláusula CIF. Preliminar de nulidade rejeitada.

Quanto às razões de mérito, inicialmente temos que consignar que o nobre Relator, do qual ora discordo, partiu da premissa falsa de haver divergência entre o autuante e a JJF quanto ao efetivo fundamento da autuação, relativa à infração 2, para ao final concluir pela insubstância da exação.

Entretanto, inexiste qualquer divergência no fato de a Decisão recorrida apurar a liquidez do crédito indevido, eis que a acusação é de que o autuado *“utilizou indevidamente crédito fiscal referente a aquisição de serviço de transporte sujeito a substituição tributária, Convênio ICMS 106/96”*, no valor histórico de R\$ 28.148,34, enquanto a Decisão da JJF foi no sentido de *“... reconhecer o direito do contribuinte creditar-se do ICMS cobrado, relativo aos serviços de transporte tomados, dos valores recolhidos conforme consta nos registros da SEFAZ, consoante autoriza o inc. V do art. 309 do RICMS/2012.”*, do que concluiu que *“Assim sendo, dos valores exigidos na infração, devem ser considerados legítimos como créditos fiscais, o imposto recolhido a título de ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – TRANSPORTES, código 1632, passando a infração 02 ao valor de R\$5.629,67, conforme demonstrativo de débito...”*.

Portanto, houve pela JJF apenas apuração da liquidez da exação fiscal, razão da nossa discordância do nobre Relator, do que, em decorrência, passo à análise das razões de mérito apresentadas no Recurso Voluntário.

Na peça recursal, o recorrente aduz que não ocorreu o crédito superior ao disposto pela legislação, pois teria aplicado os exatos termos da alínea “b” do inciso XIII do art. 332 e art. 439 do RICMS, bem como o previsto no Convênio ICMS 106/09, em respeito ao princípio da não cumulatividade, na condição de contribuinte substituto tributário quando da aquisição do serviço de transporte, pois o valor do crédito deverá ser exatamente o mesmo que seria suportado pelo prestador do serviço responsável pelo recolhimento, se não houvesse a substituição tributária, razão de ter promovido o recolhimento do ICMS-ST devido, apropriando-se de crédito na exata medida prevista na legislação.

Sendo assim, a tese de defesa é de que na qualidade de responsável tributário pelo ICMS-ST – TRANSPORTE sobre o valor dos serviços prestados, teria direito ao crédito presumido de 20% do substituído, e em consequência, se apropriar do valor integral do ICMS apurado e não do ICMS efetivamente recolhido, a exemplo do valor apurado de R\$7.118,01, que foi retido e recolhido por substituição tributária, o ICMS de R\$5.694,41 [R\$7.118,01 – R\$1.423,60 (20%)].

Conforme já visto, a Decisão recorrida concluiu que o contribuinte tem direito de creditar-se do ICMS efetivamente recolhido, relativo aos serviços de transporte tomados sob cláusula CIF, previsto no art. 305 §3º do RICMS/BA, que determina que o crédito deverá ser escriturado pelo seu valor nominal, do que concordo com ressalvas. Eis que:

#### **Primeira consideração:**

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 oferecido para **o cliente com o valor de frete incluído no valor total do produto**. Porém, quem arca ao final com o custo do frete é sempre o adquirente, e por essa razão, é ele que deve sempre se creditar do ICMS sobre o frete, assim como ocorre com o ICMS sobre a mercadoria.

Na 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 estão 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 constante do documento fiscal.

Contudo, **no caso** de o remetente se encontrar na condição de substituto tributário pelo recolhimento do ICMS sobre o frete devido pelo prestador de serviço de transporte e também oferecer tributação sobre o valor do frete, incluso no preço total do documento fiscal, 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 na nota fiscal (na qual se inclui o custo do frete pelo remetente), e a segunda, quando do recolhimento do ICMS-ST sobre a prestação de serviço de transporte.

Assim, para se corrigir tal distorção ocorrida sob cláusula CIF, é dado o direito ao remetente de se creditar do **ICMS-ST recolhido** e incidente sobre a prestação de serviço, como forma de **anular a duplicidade do débito** sobre a prestação de serviço, já que o remetente também se debitou sobre o valor do frete incluso na base de cálculo do documento fiscal.

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.

#### **Segunda consideração:**

Diante deste contexto e considerando a *atividade principal* do contribuinte de produção de pintos de um dia, como também o previsto no art. 264 III “b” do RICMS, que apesar da isenção do ICMS nas operações de saídas de pintos de um dia, prevê manutenção do crédito fiscal decorrente das entradas e dos correspondentes serviços tomados, referentes a essas operações ou prestações, a Junta de Julgamento Fiscal concluiu que o contribuinte teria direito de creditar-se do ICMS relativo aos serviços de transporte efetivamente recolhidos sob cláusula CIF.

Entretanto, no caso em análise, por ser a operação interestadual da mercadoria isenta, não há de se falar em duplicidade de débito sobre a prestação de serviço de transporte, uma vez que inexiste 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 a tributação sobre o frete contido na base de cálculo do documento fiscal.

Assim, houve uma **única tributação da prestação de serviço**, ocorrida através do ICMS-ST recolhido pelo recorrente, na condição de substituto tributário. Logo, como exposto, nesta condição o **remetente** não tem o direito de se creditar do ICMS sobre o frete nas operações

interestaduais, por inexistir duplicidade de débitos incidentes sobre a prestação de serviço de transporte.

A lógica exposta vem se confirmar pela legislação atinente ao caso em análise, especialmente no artigo 264 III “b” do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), isto porque tais mercadorias transportadas são beneficiadas pela isenção prevista no Convênio ICMS 44/75, sendo assegurado o direito ao crédito fiscal **somente nas prestações de serviços de transportes vinculados às operações de entradas** daquelas mercadorias, conforme dispositivo abaixo transcrito, e não nas prestações de serviços de transportes vinculados às **operações de saídas** de mercadorias, como entendeu a JJF, ao manter como direito de crédito o valor **efetivamente recolhido** a título do ICMS-ST, decorrentes das operações de saídas:

*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: (...)*

*III - as saídas de (Conv. ICM 44/75): (...)*

*b) pintos de um dia; (Grifo do relator.)*

Portanto, da análise deste dispositivo legal, 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 manutenção de crédito fiscal de ICMS só pode estar vinculado às entradas, pois são estas operações que geram crédito de ICMS, e nunca as saídas.

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 operações de saídas de pintos de um dia, resta evidenciada a impropriedade da manutenção do crédito de ICMS sobre as prestações de serviço de transporte, nos moldes mantidos na Decisão recorrida, restrito ao valor efetivamente recolhido a título de ICMS-ST, eis que nesta condição, tal manutenção de crédito de ICMS não é abarcada no art. 264 III “b” do RICMS.

Do exposto, com as devidas ressalvas, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida, por considerar as razões recursais incapazes à sua reforma.

## 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 interposto, e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206957.0008/18-0, lavrado contra GLOBOAVES SÃO PAULO AGROAVÍCOLA LTDA., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$5.659,57, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42 II “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antônio Brito Araújo, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Evalda de Brito Gonçalves, Laís de Carvalho Silva e Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de novembro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAUJO – RELATOR VOTO VENCEDOR

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