

A. I. Nº - 269194.0014/20-6
AUTUADO - GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA.
AUTUANTE - FRANCISCO DE ASSIS BELITARDO BARBOZA DE CARVALHO
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 05.07.2021

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº0056-05/21-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE RELATIVO A MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. O contribuinte estava autorizado pela legislação a utilizar os créditos fiscais relativos aos serviços tomados, correspondentes às operações de saídas com mercadorias ocorridas com a isenção prevista no Convênio ICMS nº 101/97, e nas disposições contidas no art. 264, inc. XIX do RICMS/12, vigente à época da ocorrência dos fatos apurados na ação fiscal. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de 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.

Documentos juntados na peça acusatória: Termo de Intimação para apresentação de livros e documentos; cópia de folha do livro RUDFTO contendo o Termo de Início de Fiscalização; Relação dos CTes (Conhecimentos de Transporte), com as prestações de transporte de mercadorias isentas e não tributadas; Mídia digital (doc. fls. 05/13).

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

Registrado, inicialmente, que a empresa autuada é pessoa jurídica de direito privado que, dentre outras atividades, comercializa, projeta, fabrica, 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, sujeitando-se, portanto, ao recolhimento do Imposto sobre Mercadorias e Serviços — ICMS, nos termos dos artigos 1º e seguintes da Lei n.º 7.014/1996 e artigo 2º e seguintes, da Lei Complementar nº 87/1996.

Afirmou que apesar de não ter constatado expressamente do relato da infração, as cobranças de imposto recaíram sobre saídas isentas, relativas aos equipamentos e componentes para o aproveitamento de energia eólica previstos no Convênio ICMS 101/1997 (doc. 03 – fls. 47verso a 52verso). Contudo, a Auditoria desconsiderou que, relativamente às operações alcançadas pela isenção que trata o Convênio ICMS nº 101/1997, os Estados e Distrito Federal acordaram que, até

11/01/2018, ficou assegurada a manutenção do crédito do imposto, dispensando-se, consequentemente, qualquer estorno.

Ademais, o próprio Estado da Bahia autorizou expressamente a manutenção do crédito relativamente às operações isentas pelo Convênio ICMS nº 101/97, conforme disposição contida no art. 264, inc. XIX do Decreto n.º 13.780/2012 — RICMS/BA, cujo cenário normativo permanece inalterado até os dias de hoje.

Ao detalhar as razões de direito em que se fundamentou as alegações defensivas, o contribuinte fez referência ao artigo 29, § 2º da Lei nº 7.014/96, que segue o mandamento do artigo 20, § 1º da LC 87/96, conforme redação a seguir reproduzida:

***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. '*

Pontuou que a regra acima retrata a estrutura básica da não-cumulatividade do ICMS que restringe o direito ao crédito na entrada sobre a aquisição de insumos apenas às saídas efetivamente sujeitas ao recolhimento do imposto. Portanto, se o estabelecimento adquire um insumo onerado pelo ICMS, que, por sua vez, é empregado na produção de um item ou uma prestação não sujeita ao cálculo do imposto, caso esta situação já seja possível de ser antevista, o crédito sequer é registrado na escrita fiscal. Por outro lado, caso essa situação somente seja confirmada posteriormente, cabe ao estabelecimento proceder ao estorno do respectivo crédito na forma do artigo 30, inc. I da Lei nº 7.014/96.

No entanto, ponderou a defesa, há determinadas situações em que apesar de a saída ser desonerada, os créditos vinculados à aquisição de insumos e serviços aplicados na operação são mantidos na escrita fiscal do contribuinte.

E essa é a característica da isenção nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica de que trata o Convênio ICMS nº 101/1997, desoneração aplicada sobre grande parte das saídas promovidas pelo estabelecimento da Impugnante (doc. 02, fls. 43verso a 45).

Para que não parem dúvidas quanto à impertinência da glosa dos créditos promovida pela Auditoria, a Impugnante, além dos casos exemplificativos (doc. 03), acostou à presente impugnação a relação completa dos Conhecimentos de Transporte sobre os quais os créditos de ICMS foram mantidos na escrita fiscal, com a vinculação destes documentos às respectivas notas fiscais que sustentaram as remessas/saídas (doc. 04).

A partir da análise desses documentos, sustenta não haver dúvidas de que todos os transportes contratados se vinculam a operações de saída que garantem o direito à manutenção do crédito na escrita fiscal do estabelecimento.

Reiterou que os Estados e Distrito Federal, na pretensão de incentivar o desenvolvimento e consumo de energias renováveis no território nacional, acordaram em desonerar o ICMS nas operações com equipamentos e componentes para aproveitamento das energias solar e eólica por meio do Convênio já referenciado. Dessa forma, na linha das regras estabelecidas no artigo 1º e seguintes da Lei Complementar nº 24/1975, os Estados e o Distrito Federal convencionaram a pertinência da instituição do benefício fiscal em questão, especialmente endereçado no fomento de energias “limpas”.

Contudo, esse benefício fiscal não se limitou à mera desoneração do imposto, pois também assegurou ao contribuinte que promovesse a saída isenta, nos moldes dos critérios e requisitos estabelecidos na cláusula primeira do Convênio, que mantivesse os créditos de ICMS pagos na operação anterior em sua escrita fiscal, constituindo verdadeira exceção à regra geral prevista no artigo 21 da Lei Complementar nº 87/1996, que determina, nos mesmos moldes da legislação baiana, o estorno do crédito do ICMS quando a operação subsequente não for tributada ou for isenta do imposto.

No caso do Convênio ICMS nº 101/1997, a possibilidade de manutenção do crédito era mandatória, devendo ser necessariamente observada pelos Estados, pois, até 11/01/2018, vigorava a redação originária da cláusula segunda que garantia de forma explícita o direito de manutenção do crédito ao contribuinte ICMS na entrada de insumos (matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem) e na contratação de serviços de transporte empregados em operações de saídas isentas do imposto. Reproduziu, na peça defensiva, a redação da Cláusula do Convênio que assegurava o direito:

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 (grifos nos originais).

Enfatizou que essa subordinação decorreu, em um primeiro plano, dos termos do artigo 34, § 8º do ADCT da Constituição de 1988, que confere ao Convênio o *status* de lei complementar de índole nacional, disciplinando o ICMS em âmbito nacional, a fim de uniformizá-lo em todas as Unidades Federadas.

Mais à frente declarou que a Cláusula Segunda do Convênio 101/1997 restou alterada pela superveniência do Convênio ICMS nº 230/2017, passando a prever que *“ficam os Estados e Distrito Federal autorizados a conceder a manutenção dos créditos do imposto nas operações que se refere a cláusula anterior”*.

Assim, 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 vigência da redação dada pelo Convênio ICMS nº 230/2017, passou a representar uma autorização aos entes federativos.

Nesse diapasão, voltou a destacar que a autuação decorreu da glosa de créditos sobre operações que restaram aperfeiçoadas entre março de 2016 e setembro de 2018, de modo que, em sua grande maioria, as glosas foram realizadas alcançando período anterior à alteração promovida pelo Convênio ICMS nº 230/2017, que vinculava a Administração Tributária a garantir o direito à manutenção do crédito.

Todavia, apesar da norma alteradora do Conv. ICMS nº 101/97 assegurar liberdade aos Estados de garantir ou não manutenção dos créditos, a partir de janeiro de 2018, não foi essa a fundamentação utilizada pelo fisco estadual na lavratura do auto de infração em lide, nem tampouco a opção adotada pelo Estado da Bahia, que, até os dias atuais, continua prevendo o direito à manutenção do crédito do ICMS. Isto porque, o referido benefício fiscal, foi expressamente ratificado, no âmbito CONFAZ, sendo incontroverso que o Decreto nº 7.216/1998 incorporou à legislação baiana os termos do Convênio ICMS 101/1997, que consta de previsão 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.

Ressaltou, mais à frente, que o direito de manutenção de créditos do imposto, nos moldes do Convênio ICMS nº 101/97, não é nenhuma novidade na legislação baiana. O RICMS/1997, já estabelecia, no seu art. 32, XVIII, que:

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 101/93 desde que beneficiadas com isenção ou tributadas com alíquota zero do IPI (Conv. ICMS 101/97);

Nessa diretiva, frisou a defesa, decidiu a 1ª Junta de Julgamento deste Conselho de Fazenda Estadual da SEFAZ- Ba, conforme acórdão cujos trechos (Ementa e Voto) foram transcritos na inicial (**destaques em negrito**):

A. I. Nº - 279757.0074/15-9
ACÓRDÃO JJF Nº 0031-01/16

"EMENTA: ICMS 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) BENS DO ATIVO PERMANENTE O autuado não incorreu na conduta infracional que lhe foi imputada neste item da autuação. Na realidade, estava autorizado a manter os créditos fiscais relativos às aquisições das mercadorias e dos serviços a elas correspondentes nas operações ocorridas com a isenção prevista nos artigos 32, XVIII, do RICMS/BA/97 aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e 264, XIX, do RICMS/BA/12, Decreto nº .13.780/12. Infração 1 insubsistente. Infração 2 reconhecida. b) CRÉDITO RELATIVO A SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A OPERAÇÃO SUBSEQUENTE TRIBUTADA PELO IMPOSTO SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. O autuado não incorreu nas condutas infracionais que lhe foram imputadas no período objeto da autuação, haja vista que estava autorizado a manter os créditos fiscais relativos às aquisições das mercadorias e dos serviços a elas correspondentes nas operações ocorridas com a isenção prevista nos artigos 32, XVW, do RICMS/BM97 e 264, XIX, do RICMS/BA/12, decorrentes do Convênio ICMS 101/97. Infrações 3 e 4 insubsistentes. c) FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. Infração reconhecida. d) NULIDADE FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. Descrição imprecisa do fato. Inexistência, nos autos, de elementos que indiquem ter havido utilização indevida de crédito fiscal de JCMS em valor superior ao destacado no documento fiscal. Infração nula e) MA TERAL DE USO E CONSUMO. Infração reconhecida. f) IMPOSTO DESTACADO A MAIS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Infração reconhecida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. a) AQUISIÇÕES WTERESTADUA/S DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infrações 8 e 9 reconhecida. b) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. Infração reconhecida. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Infração reconhecida. b) MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Infração reconhecida. 4. DOCUMENTOS DE /NFORMAÇÕES ECONÔMCO-HSCA/S. OMA. DADOS INCORRETOS. MULTA. Infração reconhecida. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE Decisão unânime. "

VOTO

(...)

"Quanto às infrações impugnadas, observo que, no tocante à infração 7, o autuado alega que em conformidade com o RICMS/BA/12, Decreto nº 73.780/12, art. 309, § 2º, III, o uso do crédito de /CMS relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado tem seu crédito garantido, pois as saídas desoneradas são equiparadas às tributadas desde que haja expressa autorização de manutenção integral do crédito. Nesse sentido, reproduz o art. 309, é 2º III, do RICMS/BA/12, bem como a cláusula primeira do Convênio ICMS 101/97.

Verifico, também, que os autuantes contestam a alegação defensiva. Afirmam que as saídas realizadas pelo autuado, tanto internas quanto interestaduais, são beneficiadas pela isenção, na forma do Convênio ICMS 101/97 inexistindo hipótese de manutenção do crédito fiscal na legislação estadual, em especial na Lei nº 7.014/97. Registram que a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 701/97 cuida, expressamente, das mercadorias que discrimina na Cláusula Primeira. Acrescentam que, no caso, se trata de insumos utilizados na produção do sistema de energia eólica.

Verifico que o período objeto deste item da autuação abrange janeiro a dezembro de 2012, portanto, alcançado pelas disposições do RICMS/BA/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 nos meses de janeiro a março de 2012, vigente até 31/03/2012, e pelas disposições do RICMS/BM12, Decreto nº 13.780/12, nos meses de abril a dezembro de 2012, cuja vigência se deu a partir de 01/04/12.

O RICMS/BA/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, estabelecia no seu art. 32, XVIII, que:

(...)

Vale registrar que a redação acima do inciso XVIII foi dada pela Alteração nº 147, Decreto nº 13.165, de 11/08/11, DOE de 12/08/11, efeitos a partir de 12/08/11.

O mesmo RICMS/BA/97 estabelecia no seu art. 104, XVII que:

(...)

Já o RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, dispõe no seu art.264 XIX, que:

(...)

Do mesmo modo, determinaram a manutenção do crédito ao não exigir o estoma do crédito fiscal relativo, às aquisições das mercadorias e dos serviços a elas correspondentes objeto da isenção, bem como dos insumos utilizados na produção dos equipamentos e acessórios ali especificados, enquanto perdurar o benefício isencional (Convênio ICMS 101/97).

Ora, na própria descrição dos fatos no Auto de Infração consta se referir "aos créditos fiscais registrados no livro Registro de Apuração do ICMS, transcritos do CIAP, conforme cópias anexadas ao Auto de Infração, cuja utilização é vedada dada as operações de saídas realizadas no período terem sido beneficiadas pela isenção prevista no Convênio ICMS 101/97. "

Ou seja, o autuado não incorreu na conduta infracional que lhe foi imputada, no período objeto da autuação, haja vista que estava autorizado a manter os créditos fiscais relativos às aquisições das mercadorias e dos serviços a elas correspondentes nas operações ocorridas com a isenção acima reportada.

Relevante registrar que, no período objeto da autuação, os produtos especificados no Convênio ICMS 101/97 — equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica — constavam na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TII) como tributados à alíquota zero, portanto, tendo o autuado direito à fruição do benefício isencional do ICMS e, consequentemente, direito à manutenção do crédito fiscal lançado. Dessa forma, descabe a glosa dos créditos fiscais de que trata este item da autuação, sendo insubsistente a infração 1.

No que concerne às infrações 3 e 4 - que também tratam de utilização indevida de crédito fiscal -, observo que os autuantes dizem na informação fiscal que se trata do mesmo tratamento da hipótese de manutenção não prevista na legislação estadual. Salientam que se repete nestes itens a questão do Convênio /CMS 101/93 que trata das operações com mercadorias relacionadas naquela norma pactual e o frete sobre estas especificamente.

Vale dizer quanto a estas infrações o mesmo que foi dito em relação à infração 1.

Ou seja, o autuado não incorreu nas condutas infracionais que lhe foram imputadas no período objeto da autuação, haja vista que estava autorizado a manter os créditos fiscais relativos às aquisições das mercadorias e dos serviços a elas correspondentes nas operações ocorridas com a isenção prevista nos artigos 32, XVIII do RICMS/BA/97, e 264. XIX do RICMS/BM12, decorrentes do Convênio ICMS 101/97.

Diante disso, as infrações 3 e 4 são insubsistentes.

Sustenta, portanto, a defesa, que nos termos da legislação de regência, há que ser garantido o direito à manutenção do crédito sobre operações de transporte vinculadas a saídas isentas, na forma do Convênio ICMS 101/97 (docs. 03 e 04), motivo pelo qual a acusação fiscal de creditamento indevido se revela absolutamente imprópria, devendo ser integralmente cancelado o Auto de Infração ora combatido.

Em razões subsidiárias a defesa suscitou os efeitos confiscatórios da penalidade aplicada no percentual de 60% (sessenta por cento) sobre o valor do crédito fiscal glosado, ressaltando ainda que a empresa utilizou os créditos fiscais de boa-fé, partindo do pressuposto que lhe foi assegurado o direito de manutenção do ICMS sob o contexto do benefício fiscal da isenção. Fundamentou essa questão em disposições da Constituição de 1988, destacando o princípio da moralidade administrativa (art. 37), o princípio da proporcionalidade (art. 37 c/c o art. 150, inc. IV e art. 145, parágrafo único) e o direito à propriedade (art. 5º, inc. XXII). Ainda sobre esse tema transcreveu lições doutrinárias de tributaristas brasileiros, entre eles Sampaio Dória, Sacha

Calmon e Helenilson Cunha Pontes. Fez referência à Decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), na ADI 551, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ de 14/02/2003.

Ao finalizar a peça impugnatória o contribuinte requer que seja acolhida integralmente a presente Impugnação, declarando-se a improcedência do Auto de Infração, ou, subsidiariamente, a exclusão ou a redução da penalidade. Outrossim, nos termos dos artigos 123, § 3º, c/c 145, ambos RPAF/99, a Impugnante protestou, caso se entenda necessário, a produção de todos os meios de prova admitidos no âmbito do processo administrativo fiscal, em especial pela realização de diligência para fins de confirmação da natureza das operações relacionadas aos fretes que serviram de base para o aproveitamento dos créditos objeto das glosas, tudo conforme relação trazida no “doc. 03” da presente impugnação.

INFORMATIVO FISCAL prestado em 15/02/2021, peça processual anexada aos autos entre as 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 101/97 incorporado pelo Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, (Decreto 13.780/2012), no seu art. 264, inciso XIX.

Neste particular, a fiscalização declarou que concordaria com os argumentos defensivos, entretanto, não é disto que trata a infração objeto do lançamento. 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 nº 101/97 e art. 264, XIX do RICMS-Ba, sujeitos à isenção. Portanto, não foram alcançados na autuação os créditos decorrentes das entradas de insumos e seus respectivos fretes.

Para deixar evidenciado o argumento acima exposto, observou 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 nº 1237, nº 4003 e nº 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;

Entende a fiscalização, de forma conclusiva e reiterada, 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 contratadas para acobertar as saídas de mercadorias isentas e não pelas entradas anteriores de insumos e frete.

Quanto ao julgado originário da 1ª JF, citado na inicial defensiva, afirmou que as questões ali decididas não possuem qualquer relação com os fatos objeto desta autuação.

Em contrapartida, reproduziu na peça informativa, farta jurisprudência originária do CONSEF, que estaria em total concordância com as razões apresentadas no Auto de Infração, com destaque para os seguintes Acórdãos:

PROCESSO - A. I. Nº 279757.0020/18-0
RECORRENTE - GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA.

RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO –
Acórdão 3a JF nº 0098-03/19

2a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0308-12/20-VD EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE RELATIVO A MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. O autuado não estava autorizado pela legislação a utilizar os créditos fiscais relativos aos serviços tomados, correspondentes às operações de saídas com mercadorias ocorridas com a isenção. Mantida a exigência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

PROCESSO - A. I. Nº 207103.0014/19-0
RECORRENTE - GE ENERGIA RENOVÁVEIS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO
Acórdão 5a JF nº 0074-05/20-VD

2a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0366-12/20-VD EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. OPERAÇÕES ISENTAS OU NÃO TRIBUTÁVEIS. É indevida a utilização de crédito fiscal decorrente de operações de saída isentas, imunes ou não sujeitas à incidência do ICMS, bem com o das prestações de serviços de transporte com cláusula CIF a elas correlatas. Indeferido o pedido de realização de diligência. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

PROCESSO - A. I. Nº 279757.0022/18-3
RECORRENTE - GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO
Acórdão 4a JF nº 0148-04/19

1a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0238-11/20-VD EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE RELATIVO A MERCADORIAS SAÍDAS COM BENEFÍCIO DE ISENÇÃO DO IMPOSTO. O art. 264, XIX do Decreto nº 13.780/12, assegura tão somente o direito à manutenção do crédito fiscal nas entradas das mercadorias relacionadas no Convênio ICMS 101/97 e às prestações de serviços de transportes a elas vinculadas, diferentemente, portanto, do posicionamento adotado pelo sujeito passivo. Razões recursais insuficientes à reforma do Acórdão recorrido. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

Referenciou, na peça informativa, outras decisões originárias de Juntas de Julgamento deste CONSEF, concernente a Autos de Infração lavrados contra a mesma empresa, com destaque para os seguintes acórdãos: A-0148- 04.19, A-0098-13.19, A-0074-05.20 e A-0131-02.20.

Relativamente ao pedido subsidiário exclusão ou redução da penalidade pecuniária de 60%, afirmou não caber à fiscalização tecer comentários acerca de abusividade ou não na aplicação de multas regidas pela legislação baiana.

A Auditoria pede, ao final, pela PROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração, com o fim de condenar o sujeito passivo ao pagamento do crédito tributário com todos os seus consectários legais.

Este é o Relatório.

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 12 verso 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 mandatória, 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 JJF, 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

interessadas 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269194.0014/20-6**, lavrado contra **GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA.**

Esta Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras 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.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de maio de 2021.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR

ANTÔNIO EXPEDITO S. DE MIRANDA – JULGADOR