

A.I. Nº - 299904.0001/02-1
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
AUTUANTE - TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS
ORIGEM - INFAZ FEIRA DE SANTANA
INTERNET - 30.12.02

ACÓRDÃO JJF Nº 0458-01/02

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PESSOAL. Imputação não elidida. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/09/02, cobra ICMS no valor de R\$431.890,10, acrescido da multa de 60%, pela utilização indevida de crédito fiscal do imposto referente ao serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado ao processo de industrialização, produção agropecuária, geração ou extração, que resultem em operações de saídas tributadas. A autuação teve por base os serviços de transportes intermunicipais de pessoal, no exercício de 1997.

O autuado (fls. 17 a 25), através de seu representante legalmente constituído, observou que, antes de adentrar, especificamente, no crédito fiscal reclamado através do Auto de Infração, impunha tratar, inicialmente, a matéria de forma genérica e conceitual, em razão de sua inquestionável vinculação com o comando constitucional.

Prossegui, afirmando que o princípio da não-cumulatividade encontra-se inserto no art. 155, § 2º, I da Constituição Federal, comando este que estão submetidos todos os contribuintes e o Estado. Por tal princípio, os débitos do imposto devem ser abatidos dos créditos oriundos de operações anteriores, sem restrições (frisou), vez que a Constituição Federal não fez qualquer ressalva para esses abatimentos, não sendo admissível, nem lícito, que qualquer lei complementar ou ordinária o faça. Observou, ainda, que o creditamento fiscal não é uma faculdade, mas sim, um dever do contribuinte. Neste sentido trouxe ensinamentos dos Profs. José Eduardo Soares de Melo, Luís Francisco Lippo e Roque Carraza.

No mérito, advogou que o Auto de Infração estava lastreado em indevida restrição ao direito de crédito, com base no destino de produtos e serviços, não admitido constitucionalmente, que optou pelo regime financeiro e não físico, para dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade. O agente autuante desconsiderou esse princípio, ou, então, não tinha exata noção jurídica do mesmo.

Ressaltou, em seguida, que mesmo se restringindo a apreciação da demanda à Lei Complementar nº 87/96 ou à legislação ordinária estadual, não se poderia cogitar na infração suscitada. O art. 97, V, “c” e art. 97, II, “c” do RICMS/96 e RICMS/97, respectivamente, estabelecem a vedação do crédito fiscal dos serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, se o serviço não estiver vinculado ao processo de industrialização, produção agropecuária, geração ou extração, dos quais resultem operações de saídas tributadas.

No entanto, no caso em discussão, este dispositivo da lei estadual tem que ser lido em conjunto com o § 2º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, que unicamente restringe tal direito aos veículos de transporte pessoal.

No caso em discussão, o transporte de pessoal não pode ser considerado alheio às suas atividades operacionais, posto que diretamente a elas vinculado, já que a presença dos trabalhadores no seu

estabelecimento determinam a efetiva execução dos processos de industrialização ou extração, não se aplicando, portanto, à restrição regulamentar.

Por fim, informando que tais créditos estão vinculados aos contratos de prestação de serviços de transporte, que oportunamente anexaria aos autos, requereu a improcedência do lançamento fiscal e protestou pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente juntada de novos documentos e perícia.

A autuante (fls. 30 a 31) ratificou o procedimento fiscal, entendendo que o serviço de transporte de empregados, embora de suma importância ao setor produtivo da empresa, não gera direito a crédito, considerando que a norma regulamentar somente alcança mercadorias que se integram ou são consumidas durante o processo produtivo. O transporte de pessoal, mão-de-obra direta, é hipótese não prevista na legislação estadual do ICMS.

VOTO

Preliminarmente, indefiro o pedido de perícia requerido pelo impugnante, com base no art. 147, II do RPAF/99.

O Auto de Infração glosa créditos fiscais que o autuado utilizou decorrente dos serviços de transportes intermunicipais de pessoal, que afirmou terem sido realizados com seus empregados do setor de produção.

Não questiono que a mão-de-obra do setor de produção se constitui em elemento do custo industrial, porém, em relação ao conceito de custo industrial é necessário se ter conhecimento que parcelas são ensejadoras de crédito fiscal do ICMS. O custo industrial é composto de mão-de-obra, encargos e insumos. Destes, somente os insumos ensejam o creditamento do ICMS. Os serviços de transporte de pessoal constituem-se em encargos, não havendo previsão legal para utilização de crédito fiscal para tal finalidade, independente da utilização dos transportes serem ou não relativos a funcionários lotados diretamente na unidade fabril.

Para corroborar este entendimento, este CONSEF, em decisão proferida na Câmara Superior, já se manifestou, confirmando serem indevidos os referidos créditos, através do Acórdão CS nº 0222/00, conforme transcrevo:

Acórdão CS nº 0222/00 - “Quanto aos itens da autuação referente à utilização indevida de crédito fiscal relativos à alimentação e ao transporte dos empregados do recorrente, ressalta-se o entendimento equivocado do recorrente ao afirmar que os mesmos sendo custo industrial, “..essencial para que a impugnante obtenha o produto final...” (sic), cabível seria o uso do crédito. Ora, novamente a empresa utiliza-se de sofismas para embasar o seu entendimento, obviamente que praticamente tudo é tido como custo industrial em um processo de industrialização, mas nem por isso tudo o que é assim considerado gera direito a crédito fiscal. O recorrente não é empresa fornecedora de refeições - quando então os insumos utilizados no preparo das mesmas geram efetivamente direito a crédito - e nem tampouco empresa prestadora de serviço de transporte, já que ninguém presta serviço a si mesmos. Portanto também não há que se falar em direito a crédito nas situações aqui comentadas.”

Desta forma, não encontra respaldo legal o entendimento de que serviços de transportes, utilizados por pessoal ligado diretamente à produção, por fazerem parte do custo industrial venham a dar direito ao autuado a se utilizar crédito fiscal e toda a argumentação legal do impugnante aqui não pode ser recepcionada.

Assim sendo, interpretando a legislação e adotando-se, por analogia, as regras estabelecidas em

lei em relação ao conceito de custo industrial, a matéria em discussão não enseja o creditamento do ICMS e entendo correta a glosa dos créditos utilizados relativos aos serviços de transporte.

Observo, por derradeiro, que os serviços de transporte de pessoal, cujos créditos ora foram glosados, não estão, inclusive, provados que foram relativos ao pessoal do setor de produção da empresa autuada.

Pela PROCEDÊNCIA da autuação para cobrar o ICMS no valor de R\$431.890,10.

VOTO EM SEPARADO

Uma coisa é discutir uma questão em tese. Outra coisa é discutir a mesma questão diante de fato concreto, provado.

No caso em análise, o contribuinte alega que o crédito fiscal em discussão seria relativo ao transporte de pessoal do setor de produção. Porém isso foi apenas alegado. Não ficou provado nos autos que realmente se trata do transporte de pessoal ligado exclusivamente ao setor de produção.

Em tese, não tenho a mais mínima dúvida de que é legal o crédito do imposto relativo ao serviço de transporte de trabalhadores diretamente ligados ao setor produtivo de bens sujeitos à tributação do ICMS.

O direito ao crédito nesse caso é previsto no art. 93, § 1º, do RICMS/97, ao dispor que a utilização do crédito, “inclusive o relativo aos serviços tomados” (§ 1º, “caput”), condiciona-se a que os serviços tomados estejam vinculados à industrialização (inciso I, “a”).

Por questão de coerência, tendo em vista a minha convicção no que concerne ao princípio da não-cumulatividade, já manifestada em várias decisões anteriores, considero-me no dever de expor o que penso acerca da matéria em discussão nestes autos, a saber, a glosa de créditos fiscais relativos a insumos industriais.

Insumos não são apenas constituídos de bens materiais, de coisas palpáveis. Todos os insumos industriais, sem exceção, dão direito ao crédito, quando adquiridos com incidência do imposto. O que a lei da época veda é o crédito relativo a bens e serviços de consumo. O serviço de transporte de pessoal vinculado ao setor produtivo não é serviço vinculado ao consumo, obviamente. Constitui um insumo industrial, inclusive para efeitos de crédito do imposto, sob pena de ofensa ao princípio da não-cumulatividade, critério de cálculo do tributo previsto na lei estadual, em respeito à diretriz constitucional.

O autuado é uma empresa industrial. Para o desempenho dessa atividade, dentre uma série de insumos, utiliza serviços de transporte de pessoal. Segundo alega, o crédito fiscal em discussão diz respeito ao imposto pago pela empresa que transporta os operários do autuado que trabalham no setor de produção. De acordo com o texto do § 1º do art. 93 do RICMS/97, é legítimo o crédito fiscal nessas circunstâncias, pois os serviços tomados estão relacionados à industrialização.

O grande equívoco que se repete amiúde na determinação dos bens e serviços que dão direito ao crédito está no fato de as pessoas interpretarem a nova legislação com base na legislação passada. Não faz mais sentido falar-se na distinção entre créditos físicos e créditos financeiros. O direito brasileiro não cuida disso. Crédito físico e crédito financeiro são coisas que podem interessar na Europa, nos países que adotam o IVA (imposto sobre valor agregado). No Brasil, não. Em nenhum momento a Constituição, a lei complementar, a lei ordinária ou o regulamento do imposto se referem a créditos físicos ou a créditos financeiros.

A norma do § 1º do art. 93 do RICMS/97 é clara na especificação dos bens e serviços que dão direito ao crédito. Conforme destaquei linhas acima, o crédito, “inclusive o relativo aos serviços

tomados” (§ 1º, “caput”), condiciona-se a que os serviços tomados estejam vinculados à industrialização (inciso I, “a”). Para decidir se é legal o crédito, basta investigar se os serviços estão ou não estão vinculados à atividade industrial. Se estão vinculados à produção, é legítimo o crédito. Se não estão vinculados, o crédito não pode ser utilizado. Não faz sentido supor que o transporte de pessoal do setor fabril não está vinculado ao setor fabril!

O princípio da não-cumulatividade assegura ao contribuinte o direito de abater do imposto relativo às suas operações (ou prestações) o montante cobrado nas operações e prestações anteriores.

A lei baiana, fiel à Constituição e à norma complementar à Constituição, define as situações em que o contribuinte pode utilizar o crédito. Não há como negar o direito ao crédito se os serviços tomados, por estarem vinculados à industrialização, preenchem os requisitos previstos na lei. A fixação de critérios não estabelecidos pela lei fere o princípio da segurança jurídica e leva de roldão o princípio da tipicidade cerrada.

No Parecer GECOT n. 1.876/98, a DITRI manifestou o seu posicionamento acerca de questão similar, ao concluir que o serviço de transporte de pessoal ligado à produção dá direito ao crédito.

O crédito fiscal não constitui um benefício, um favor, uma benesse que se conceda ou negue livremente. Digo mais: o crédito fiscal não constitui sequer um “direito” do contribuinte – na verdade, o sistema débito/crédito integra o critério legal de apuração do imposto, já que se trata de um tributo não cumulativo. A lei, dentre uma série de regras técnicas, tais como as que fixam a base de cálculo e a alíquota, contém também a regra da não-cumulatividade: deve-se compensar o valor devido pela realização de operações ou prestações com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores. Sendo glosado o crédito, o ICMS passa a ser um tributo cumulativo, e com isso ele perde sua principal característica, estabelecida pela Constituição.

Os serviços tomados neste caso integram o custo de produção. Esse fenômeno contábil tem relevância do ponto de vista jurídico, haja vista que, como os custos industriais afetam a formação do preço final de venda das mercadorias produzidas, eles repercutem na questão da cumulatividade ou não-cumulatividade da tributação.

A contabilização dos materiais de consumo e dos insumos é feita de modo diverso. Os materiais de consumo são contabilizados como despesas. Já os insumos são contabilizados como custos de produção. Isso tem implicações importantes no tocante ao regime de apuração do ICMS, em função do princípio da não-cumulatividade. Como os insumos são lançados como custos de produção, eles interferem diretamente na formação do preço final de venda do produto acabado.

Os serviços de transporte de operários representam dispêndios relacionados diretamente com a atividade industrial. Integram o custo das mercadorias produzidas. Desse modo, ao ser determinado o preço de venda dos produtos que a empresa fabrica, nesse preço está computada a parcela correspondente aos insumos empregados na sua fabricação. Se esses insumos integram a base de cálculo das operações de venda, não há como deixar de ser reconhecido o direito ao crédito na sua aquisição, sob pena de ser violado o princípio da não-cumulatividade.

Conduzi o meu voto até aqui em tese, haja vista a alegação da defesa de que os créditos glosados pelo fisco dizem respeito a serviços de transporte de pessoal do setor de produção. Se isto tivesse sido provado nos autos, o meu voto seria pela improcedência da autuação, com fundamento no § 1º do art. 93 do RICMS/97.

Entretanto, a defesa não provou o alegado. Por isso – só por isso – voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299904.0001/02-1**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$431.890,10**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “c” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de dezembro de 2002

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO EM SEPARADO