

PROCESSO - A.I. Nº 299904.0001/02-1
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0458-01/02
ORIGEM - INFAZ FEIRA DE SANTANA
INTERNET - 26.03.03

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0102-11/03

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PESSOAL. O creditamento do imposto de transporte intermunicipal de pessoal não encontra respaldo na legislação. Infração caracterizada. Mantida a Decisão Recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da Relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de um Recurso Voluntário interposto após Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado para reclamar 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 Auto de Infração foi julgado Procedente pela 1ª JJF, em decisão unânime, entretanto, foram proferidos dois votos com fundamentações diversas para a procedência da autuação, são eles:

VOTO DO RELATOR

“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.

Observe, 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 autuado.

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 estiverem 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 nº 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”.

Inconformado o autuado apresenta Recurso Voluntário onde alega que o voto em separado manifestou-se favorável ao seu pleito, entendendo ser lícita a utilização de crédito fiscal relativo aos serviços de transporte de trabalhadores diretamente ligados ao setor produtivo e concluiu pela Procedência por falta de provas.

Afirma que a única prova que dispunha era o contrato firmado com a transportadora e que este não havia sido localizado na ocasião da impugnação, razão pela qual protestou por sua juntada posterior e, neste momento, com base no art.123, §5º, inciso I do RPAF, requer a juntada aos autos do Contrato de nº 135.2.004.95-8 e das respectivas notas fiscais que comprovam que os serviços de transporte referem-se ao pessoal do setor de produção, bem como uma cópia do Parecer GECOT nº 1876/98 onde a orientação é que o ICMS pago na prestação de serviços de transporte dos empregados vinculados ao setor produtivo, geram direito ao crédito.

Por fim requer que o seu Recurso Voluntário seja Conhecido e Provido para julgar o Auto de Infração Improcedente.

Em Parecer a PROFAZ opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, pois entende que em relação ao Parecer GECOT nº 1876/98 anexado, a orientação da DITRI não foi em relação a um processo envolvendo diretamente o recorrente e sim uma orientação de procedimento que poderá ser ou não acatada pelo CONSEF.

Diz que foi bem analisada no Acórdão Recorrido à questão envolvendo os créditos fiscais decorrentes da aquisição de serviços de transporte para funcionários do setor de produção e que o art. 93, I do RICMS/97 não se adequa ao quanto ficou demonstrado nos autos uma vez que o serviço de transporte não está vinculado ao processo produtivo que somente geraria crédito se fosse feito o transporte de insumos ou da matéria-prima a ser empregada no processo.

VOTO VENCIDO

O presente Auto de Infração foi lavrado para reclamar utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte não vinculado a processo de industrialização que resulte em operações de saídas tributadas.

O voto em separado proferido pelo ilustre e competente julgador José Bezerra Lima Irmão embora seja pela Procedência do Auto de Infração ele afirma que:

“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”).

No Parecer GECOT nº 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.”

Mais adiante ele afirma que “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”.

Quando da interposição do Recurso Voluntário o contribuinte aproveita a oportunidade para apresentar as provas necessárias para provar a Improcedência da autuação, o contrato de nº 135.2.004.95-8 e as respectivas notas fiscais que comprovam que os serviços de transporte referem-se ao pessoal do setor de produção, bem como uma cópia do Parecer GECOT nº 1876/98 onde a orientação é que o ICMS pago na prestação de serviços de transporte dos empregados vinculados ao setor produtivo, geram direito ao crédito.

Ao analisar tais documentos verifiquei que, de fato, o contrato anexado refere-se ao transporte do pessoal do setor de produção, entretanto apenas 5 notas fiscais referem-se ao trecho contratado e estão presentes no demonstrativo de crédito indevido elaborado pelo fiscal autuante.

Assim, *data venia*, discordo do entendimento da PROFAZ manifestado no Parecer de fl.93, uma vez que o Parecer GECOT nº 1876/98, é bastante claro ao afirmar que:

“a indústria tem direito ao crédito proporcionalmente relativo ao transporte de pessoal restritamente vinculado ao setor produtivo, a partir da vigência da lei complementar nº 87/96, não fazendo jus, portanto, ao crédito decorrente do transporte de pessoal administrativo”.

Levando-se em conta que os fatos geradores desta autuação ocorreram a partir de janeiro de 1997, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL deste Recurso Voluntário sendo pelo PROVIMENTO PARCIAL, devendo ser excluídas do demonstrativo de crédito indevido as Notas Fiscais de nºs 175, 181, 185, 189 e 192 apresentadas no Recurso Voluntário e que comprovam que o transporte contratado era exclusivo do pessoal vinculado ao setor produtivo.

VOTO VENCEDOR

Divirjo do voto da Ilustre Relatora, e adoto o entendimento da representante da PROFAZ, que ressaltou que o conteúdo do Parecer GECOT nº 1876/98 refere-se a uma orientação dada para um auditor fiscal e não pode ser acolhida neste processo, pois o mesmo não foi exarado em relação à matéria em exame.

A matéria objeto deste Auto de Infração relativamente à glosa de créditos fiscais utilizados pelo autuado, decorrente dos serviços de transportes intermunicipais de pessoal, está pacificado em decisões proferidas neste CONSEF, inclusive citado o Acórdão da Câmara Superior nº 0222/00, na própria Decisão Recorrida.

Verifica-se que o sujeito passivo afirmou terem sido realizados os transportes para com seus empregados do setor de produção, e junta na peça recursal cópia dos contratos feitos por uma empresa de transporte de pessoal dentre aquelas constantes do demonstrativo de fls. 13 e 14, elaborado pelo autuante, referente à acusação fiscal, a relatora entende que os aludidos contratos comprovam que o transporte contratado era exclusivo do pessoal vinculado ao setor produtivo. Mas, com a devida venia, os referidos contratos não têm o condão de elidir a acusação, uma vez que não podem atestar com precisão de que só efetuava o transporte do pessoal da produção.

Entendo que o serviço de transporte de pessoal inegavelmente constitui custo da empresa industrial, mas, não goza do direito ao crédito fiscal. Neste sentido, considero irretocável o voto de 1ª Instância e ora transcrevo trecho do voto:

“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.”

Deste modo, o crédito fiscal relativo aos serviços de transportes, utilizados por pessoal ligado diretamente à produção, por fazerem parte do custo industrial, deve ser glosado, como procedeu o autuante no lançamento ex officio, ora demandado.

Devo ressaltar que apreciando essa mesma matéria em sede de Recurso Especial no Acórdão CS nº 0121-21/02, manteve a Procedência da autuação, assim me manifestando:

“Considero que a questão envolvendo créditos fiscais decorrentes da aquisição de serviços de transportes e alimentação para funcionários do setor de produção está muito bem analisada na Decisão recorrida, cuja fundamentação constante do Voto não merece qualquer tipo de reparo, pois está inclusive respaldada em jurisprudência deste CONSEF, da lavra da Câmara Superior que, através dos Acórdãos nº 1.731/00 (fl. 212) e nº 0222/00 (fl. 217), já decidiu que não há direito a uso de crédito fiscal nas situações aqui comentadas.

Portanto aqui mais uma vez, e ainda respaldado no Parecer da PROFAZ, ratifico a Decisão que manteve a glosa dos aludidos créditos e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com o voto de qualidade do Presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299904.0001/02-1**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **RS431.890,10**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros (as) Antonio Ferreira de Freitas, Ciro Roberto Seifert, Ivone de Oliveira Martins.

VOTOS VENCIDOS: Conselheiros (as) Max Rodrigues Muniz, Nelson Teixeira Brandão e Verbena Matos Araújo.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de março de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

VERBENA MATOS DE ARAÚJO – RELATORA/VOTO VENCIDO

IVONE DE OLIVEIRA MARTINS – VOTO VENCEDOR

MARIA DULCE HANSELMAN RODRIGUES BALEIEIRO COSTA - REPR.DA PROFZ