

**PROCESSO** - A. I. N° 299904.0003/09-1  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS  
**RECORRIDOS** - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 00061-03/11  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 27/12/2011

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0361-11/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Reconhecida pela fiscalização a insubsistência da infração, haja vista que o crédito escriturado indevidamente havia sido estornado. Mantida a Decisão de piso. **b)** SERVIÇOS DE TRANSPORTE NÃO VINCULADOS AO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. TRANSPORTE DE PESSOAL. Reconhecido o débito pelo autuado relativamente ao transporte de pessoal do setor administrativo. Quanto ao serviço de transporte de pessoal do setor industrial, não há o direito ao crédito fiscal, consoante o disposto no art. 93, § 1º, I, “a”, do RICMS/97. Restabelecido o débito originalmente apontado. Alterada a Decisão recorrida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO. **a)** BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE. **b)** MATERIAL DE CONSUMO. Não acatadas as objeções da defesa quanto ao “direito ao crédito” no cálculo da diferença de alíquotas. Também não acatada a tese da inexistência de fato gerador da obrigação tributária nas transferências. Os estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular são juridicamente autônomos. Nas transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do imposto. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96. A autonomia dos estabelecimentos é reforçada pelo art. 12, I, ao estabelecer que o fato gerador do ICMS se considera ocorrido no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. As decisões dos tribunais superiores, como a doutrina, constituem balizamentos respeitáveis, porém não são vinculantes. Este órgão decide com base no direito posto. A legislação prevê a obrigação de ser feito o pagamento da diferença de alíquotas do imposto por ocasião da entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento. Além disso, o pagamento do ICMS em razão da diferença de alíquotas tem o objetivo de repartir a receita da tributação entre os estados da Federação. Refeitos os cálculos para exclusão de parcelas relativas a Notas Fiscais que a

fiscalização reconheceu ter incluído indevidamente no levantamento. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos contra a Decisão da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0061-03/11), que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, no qual se imputa ao contribuinte o cometimento de oito infrações. Entretanto, somente as acusações abaixo elencadas são objeto dos Recursos sob apreciação:

INFRAÇÃO 1 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, sendo glosado crédito no valor de R\$ 1.000,70, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 4 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte não vinculado ao processo de industrialização, produção agropecuária, geração ou extração – serviço de transporte de pessoal –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 438.596,58, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 5 - falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo permanente da empresa, sendo lançado imposto no valor de R\$ 482.133,35, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 6 - falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de materiais de consumo, sendo lançado imposto no valor de R\$ 69.241,73, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 7 - falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo permanente da empresa – transferências interestaduais –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 475.023,05, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 8 - falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de materiais de consumo – transferências interestaduais –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 382.608,92, com multa de 60%.

A Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu a lide administrativa, *in verbis*:

*“Este Auto de Infração comprehende oito lançamentos.*

*O 1º diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.*

*Em face dos elementos apresentados pela defesa, os fiscais autuantes reconhecem, na informação, estar provado que houve o estorno do crédito que foi glosado no item 1º do Auto, e portanto o lançamento é indevido.*

*Por outro lado, os débitos dos itens 2º e 3º foram expressamente reconhecidos pelo contribuinte.*

*O lançamento do item 4º refere-se a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte não vinculado ao processo de industrialização – serviço de transporte de pessoal.*

*O contribuinte reconheceu em parte a infração, relativamente ao transporte do pessoal do setor administrativo, porém sustenta que tem direito ao crédito dos serviços de transporte indispensáveis ao processo de industrialização relativos aos trabalhadores diretamente ligados à produção. Quanto a estes, argumenta que se trata de pessoas a serviço da empresa, vinculadas às suas atividades operacionais. Fundamenta seu ponto de vista no art. 155, § 2º, I, da Constituição.*

*O crédito relativo a serviços (de transporte ou de comunicação) que estejam vinculados ao processo produtivo é previsto de forma clara e expressa no § 1º do art. 93 do RICMS.*

*O autuado é uma empresa industrial. No desempenho de sua atividade, mantém empregados ligados à sua atividade-fim (setor industrial) e às suas atividades-meio (setor administrativo). É inegável o direito ao crédito relativo ao serviço de transporte dos empregados afetos ao setor produtivo de bens sujeitos à tributação do ICMS.*

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, prevê, no §1º do art. 93, de forma bastante didática:

“§ 1º. Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

I – as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

- a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;
- b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou
- c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e

II - as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.”

Atente-se bem para as conjunções “ou” e “e”. A conjunção alternativa “ou”, apostada no final da alínea “b” do inciso I, indica que, para o contribuinte ter direito ao crédito, não há necessidade de serem preenchidos, cumulativamente, os três requisitos do inciso I. Para ter direito ao crédito, basta preencher um. Já a conjunção aditiva “e”, apostada no final da alínea “c” do inciso I, indica que, uma vez analisados os requisitos das alíneas do inciso I, sendo preenchido algum ou todos os requisitos (conjunção “ou”) daquele inciso, há que se verificar se, também, cumulativamente, é preenchido o requisito do inciso II.

O ICMS, atendendo ao princípio da não-cumulatividade, deve ser apurado compensando-se o valor devido em cada operação ou prestação com o “montante” cobrado nas operações e prestações anteriores. Não é por acaso que o legislador constituinte empregou o termo “montante”. Por montante entenda-se o imposto relativo a todas as operações e prestações anteriores vinculadas ao negócio objeto da tributação, envolvendo serviços, matérias-primas, produtos intermediários e outros insumos.

Como está demonstrado, o direito ao crédito neste caso é previsto no art. 93, § 1º, do RICMS, 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”). Do ponto de vista econômico, contábil e jurídico, esses serviços integram o conceito técnico de insumos industriais.

Insumos não são apenas constituídos de bens materiais, de coisas palpáveis. Todos os insumos industriais, bens e serviços, sem exceção, dão direito ao crédito, quando adquiridos com incidência do imposto. O que a lei 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 à regra da não-cumulatividade, critério de cálculo do tributo previsto na lei estadual, em respeito à diretriz constitucional.

O autuado, na qualidade de empresa industrial, para o desempenho dessa atividade, dentre uma série de insumos, utiliza serviços de transporte de pessoal. O crédito fiscal em discussão diz respeito ao imposto pago pela empresa que transporta os operários do autuado que trabalham no setor de produção, haja vista que na defesa o autuado já reconheceu a infração quanto aos créditos dos funcionários do setor administrativo. De acordo com o texto do § 1º do art. 93 do RICMS, é legítimo o crédito fiscal neste caso, pois os serviços tomados estão vinculados à industrialização.

A norma do § 1º do art. 93 do RICMS 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.

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 vedado 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 – item 4º do Auto – 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. Tendo em vista que 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. Como esses insumos, na condição de custos de produção, integram a base de cálculo das operações de venda que geram débito do imposto, não há como deixar de ser reconhecido o direito ao crédito na sua aquisição, sob pena de ser violada a regra da não-cumulatividade.

Remanescem no item 4º os valores relativos aos serviços de transporte dos funcionários do setor administrativo.

Na fase de instrução foi determinada a realização de diligência a fim de que a fiscalização refizesse o demonstrativo fiscal de modo a se conhecer, separadamente, em relação a cada período (mês), quais os créditos relativos a transporte de pessoal do setor administrativo, transporte de pessoal do setor industrial, transporte de pequenas cargas relativas ao setor administrativo e transporte de pequenas cargas relativas ao setor industrial. Em cumprimento à diligência, a fiscalização intimou o contribuinte para que ele prestasse as informações solicitadas por esta Junta (fl. 2040). As informações do autuado encontram-se às fls. 2033/2036. Um dos fiscais autuantes manifestou-se dizendo que as informações prestadas pelo autuado corroboram os valores constantes no demonstrativo de débito da infração 4ª, não necessitando de confecção de novo demonstrativo.

Em face disso, concentro-me no demonstrativo à fl. 2035. Nesse demonstrativo está clara a separação dos dois créditos, mês a mês – os relativos ao setor industrial e os relativos ao setor administrativo. Comparando-se o demonstrativo à fl. 2035 com o quadro correspondente no Auto de Infração, à fl. 2, está patente que, dos valores lançados neste Auto, o único mês em que o contribuinte utilizou os dois créditos – os relativos ao setor industrial e os relativos ao setor administrativo – foi o mês de novembro de 2007.

O contribuinte apresentou uma Denúncia Espontânea (DE nº 6000002023086) solucionando problemas relativos ao transporte de pessoal do setor administrativo (penúltima coluna do demonstrativo à fl. 2035). Nesse demonstrativo, o valor de R\$ 19.655,08, correspondente ao mês de novembro de 2007, relativo ao transporte de pessoal do setor administrativo, não foi incluído na referida denúncia espontânea, tendo sido pago após a ação fiscal (fl. 2007). Cotejando-se os valores do Auto (fl. 2) com o demonstrativo à fl. 2035, conclui-se que de janeiro a outubro de 2007 os créditos glosados dizem respeito a serviços de transporte de operários do setor fabril, sendo indevida a glosa desses créditos, pelas razões já expostas. No tocante ao mês de novembro, foi glosado o crédito no total de R\$ 28.488,98. Desse total, R\$ 8.833,90 são referentes a créditos de serviços de transporte de operários do setor fabril, sendo portanto indevida a sua glosa. O valor remanescente, de R\$ 19.655,08, foi reconhecido pelo autuado, e realmente o crédito foi utilizado indevidamente, por se tratar de serviço relacionado com o setor administrativo.

Em suma, dos valores lançados no item 4º, remanesce, no mês de novembro de 2007, o débito de imposto no valor de R\$ 19.655,08, já recolhido, e que será homologado oportunamente pela autoridade competente.

Analisarei em conjunto os itens 5º, 6º, 7º e 8º, haja vista a identidade de motivação jurídica – falta de pagamento da diferença de alíquotas. A defesa dá ênfase a dois aspectos, o primeiro referente ao direito ao creditamento do imposto e o segundo, às transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

No que concerne ao primeiro aspecto praticamente não há o que dizer, pois, com todo o respeito devido à tese defensiva, nela há uma levea confusão de conceitos entre o “direito ao crédito” e a figura da “diferença de alíquotas”. O direito ao crédito é inegável, porém ele se aplica é para fins de abatimento no cálculo do imposto a ser pago em “operações subsequentes” (ou “prestações subsequentes”, conforme o caso), ao passo que a diferença de alíquotas é devida em situações em que “não haverá” operações subsequentes (ou prestações), haja vista que os bens ou materiais adquiridos se destinam ao ativo permanente do destinatário ou a seu uso ou consumo. Porém, apenas para aprofundar a análise da questão suscitada, pode-se até dizer que no cálculo da diferença de alíquotas existe um subjacente “aproveitamento de crédito”, se não juridicamente, mas pelo menos

matematicamente, uma vez que, como o destinatário paga apenas o equivalente à “diferença” entre as alíquotas, termina por consequência ficando de fora a parcela do imposto pago na operação (ou prestação) anterior.

Quanto ao segundo aspecto, a defesa, trazendo à baila os conceitos de “circulação” e de “mercadorias”, sustenta a tese de que não existe circulação nos casos de transferências de “bens” entre estabelecimentos da mesma empresa.

Devo louvar o esmero com que a defesa expôs a sua tese. Demonstra estar em boa companhia, haja vista a doutrina citada, com respaldo em decisões judiciais sem dúvida respeitáveis. Há inclusive súmula do STJ sobre a matéria.

A questão é esta: considerando-se que, no âmbito dos negócios mercantis, o ICMS tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias, incidiria o imposto nos casos de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular? Ou por outra: a transferência é uma operação de circulação de mercadorias? E bens de uso são mercadorias?

A Constituição, ao outorgar às unidades federadas a competência para instituir o tributo em exame, demarcou o âmbito de sua aplicação: operações de circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e prestações de serviços de comunicação.

Observe-se que o legislador constituinte não disse que o imposto recaia sobre “vendas”. Na descrição do fato jurídico tributável, o núcleo é o vocábulo “operações”, seguindo-se o qualificativo destas: “relativas à circulação de mercadorias”. O imposto não incide, portanto, sobre as mercadorias, e tampouco sobre a sua circulação. A incidência é sobre as “operações”, desde que estas digam respeito a circulação de mercadorias.

Quanto ao conceito de “mercadorias”, este deve ser analisado em seu sentido estrito e em seu sentido amplo. Em sentido estrito, mercadorias são bens móveis destinados a atos de comércio. Com esse sentido, somente se consideram mercadorias os bens móveis que sejam objeto de negócios por parte de determinada pessoa física ou jurídica com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial. Por conseguinte, em se tratando de pequenos negócios efetuados eventualmente, como, por exemplo, quando um cidadão vende o seu relógio, o seu computador ou a sua bicicleta, ou quando uma empresa se desfaz de bens do ativo imobilizado, os bens objetos de tais negócios não se consideram mercadorias. Já em sentido amplo, o termo “mercadorias” é sinônimo de “bem móvel”. E nesse caso não se exigem os requisitos da habitualidade ou da quantidade. Por exemplo, na importação de mercadorias ou bens do exterior, ainda que o importador esteja importando um único bem e seja a primeira vez que importa algo, ocorre o fato gerador do imposto, não interessando saber se o objeto importado se destina ou não a atos de comércio (Constituição, art. 155, § 2º, IX, “a”). É também com base no sentido amplo do conceito de mercadoria que o legislador constitucional fixou a competência para a instituição e cobrança da diferença de alíquotas, referindo-se textualmente a “bens e serviços”, e não a “mercadorias e serviços” (Constituição, art. 155, § 2º, VII, “a”, e VIII).

Quanto ao vocábulo “circulação”, cumpre notar que existem três modalidades de circulação: circulação física, circulação jurídica e circulação econômica. Nenhuma dessas espécies de circulação, isoladamente considerada, dá ensejo à cobrança do imposto de que ora se cogita. Circulação física sozinha, sem uma prévia ou concomitante circulação jurídica, não autoriza a cobrança do tributo. Do mesmo modo, circulação econômica, apenas, sem circulação física e jurídica, não constitui fato tributável. Também não é tributável a simples circulação jurídica, sem circulação econômica ou física, a menos que, por meio de uma presunção um de uma ficção legal, seja expressamente estabelecida a incidência tributária nos casos e nos estritos termos previstos em lei.

Retomo agora as considerações acima pontuadas acerca do vocábulo “operações”.

A Constituição não define o que sejam operações. A legislação infraconstitucional também não se preocupou em estabelecer tal conceito. A doutrina, de um modo geral, considera operação, para efeitos de ICMS, todo ato ou negócio hábil a provocar a circulação de mercadorias. Ou por outra, operação é o ato ou negócio jurídico de que decorra a mudança de titularidade do bem. Porém a mudança de posse também constitui uma operação, quando o novo detentor do bem pode dele dispor como se fosse o seu dono. Se, por exemplo, um comerciante envia mercadorias para uma oficina a fim de ser feito determinado conserto, não há nesse caso uma operação, pois o bem apenas circulará fisicamente, permanecendo sob o domínio do remetente. A oficina terá nesse caso apenas a posse, não tendo poderes para alienar o bem, o qual deverá retornar ao estabelecimento de origem após o conserto. Porém, se o mesmo comerciante remete mercadorias para terceiro em consignação, embora não haja nesse momento a transmissão da propriedade das mercadorias, o consignatário, apesar de não ser o seu dono, pode dispor delas. A consignação mercantil é, portanto, uma operação mercantil.

No caso de transferência – remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular –, cumpre observar que esta, em princípio, não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio. No direito comum os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa. E também perante o imposto de renda isto é inobjetável.

Todavia, mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96:

“§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

.....  
II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”

A autonomia dos estabelecimentos é reforçada pelo art. 12, I, ao estabelecer que o fato gerador do ICMS se considera ocorrido no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

Por conseguinte, juridicamente os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS.

O imposto lançado nos itens 5º, 6º, 7º e 8º deste Auto diz respeito à obrigação de ser feito o pagamento da diferença de alíquotas nas “aquisições” de bens de uso, consumo ou ativo fixo procedentes de outros Estados. A palavra “aquisições” foi empregada aí em sentido amplo, compreendendo as “entradas” daqueles bens quando procedentes de outros Estados, conforme prevê o art. 5º, I, do RICMS.

Considero ultrapassadas as objeções da defesa. As decisões dos tribunais superiores, como a doutrina, constituem balizamentos respeitáveis, porém não são vinculantes.

Os dispositivos acima especificados da lei complementar são reproduzidos na lei baiana e em seu regulamento. Baseio-me, portanto, no direito posto.

Uma vez pontuadas essas considerações acerca do direito aplicável, relativamente aos itens 5º, 6º, 7º e 8º, passo ao exame dos elementos materiais dos fatos em análise.

No tocante ao item 5º, os autuantes, ao prestarem a informação, declararam que, tendo verificado a planilha anexada pela defesa, perceberam que, por equívocos diversos, as Notas Fiscais 56035, 36085, 12442 (janeiro), 1, 6030 (fevereiro), 28817, 887, 29469 (março), 34744 (abril), 741, 5 (agosto), 13572 (outubro), 206412 e 773 (dezembro) foram indevidamente incluídas no demonstrativo no exercício de 2007, de modo que, excluindo-se os valores dessas Notas e, com o pagamento já efetuado, fica quitado o débito referente àquele exercício. Não elaboraram, contudo – como deveriam –, o demonstrativo dos valores excluídos relativamente ao exercício de 2007. Neste caso, os nobres autuantes deveriam ter-se advertido de que os valores a serem excluídos e os que devam ser mantidos precisam ser demonstrados nos autos, mesmo que o contribuinte tenha pago os valores remanescentes, pois é necessário ficar claro se o pagamento efetuado corresponde realmente ao que era devido.

Os valores remanescentes do item 5º relativos ao exercício de 2007 são os seguintes, tomando por referência o demonstrativo às fls. 127-128 e a relação das Notas incluídas indevidamente no levantamento de acordo com a informação fiscal à fl. 1971:

Janeiro de 2007: do valor lançado, no total de R\$ 8.280,81, excluindo-se as parcelas relativas às Notas Fiscais 56035 (R\$ 501,00), 36085 (R\$ 2.775,94) e 12442 (R\$ 200,74), resta a ser lançada a quantia de R\$ 4.803,13.

Fevereiro de 2007: do valor lançado, no total de R\$ 28.995,07, excluindo-se as parcelas relativas às Notas Fiscais 1 (R\$ 21.425,40) e 6030 (R\$ 94,57), resta a ser lançada a quantia de R\$ 7.475,10.

Março de 2007: do valor lançado, no total de R\$ 2.211,63, excluindo-se as parcelas relativas às Notas Fiscais 28817 (R\$ 573,05), 887 (R\$ 340,01) e 29469 (R\$ 962,43), resta a ser lançada a quantia de R\$ 336,14.

Abri de 2007: do valor lançado, no total de R\$ 715,07, excluindo-se a parcela relativa à Nota Fiscal 34744 (R\$ 236,00), resta a ser lançada a quantia de R\$ 479,07.

Permanecem inalterados os valores relativos aos meses de maio, junho e julho de 2007.

Agosto de 2007: do valor lançado, no total de R\$ 805,33, excluindo-se as parcelas relativas às Notas Fiscais 741 (R\$ 51,70) e 5 (R\$ 166,86), resta a ser lançada a quantia de R\$ 586,77.

*Outubro de 2007: do valor lançado, no total de R\$ 1.429,42, excluindo-se a parcela relativa à Nota Fiscal 13572 (R\$ 407,69), resta a ser lançada a quantia de R\$ 1.021,73.*

*Novembro de 2007: permanece inalterado o imposto lançado.*

*Dezembro de 2007: do valor lançado, no total de R\$ 303,99, excluindo-se as parcelas relativas às Notas Fiscais 206412 (R\$ 22,00) e 773 (R\$ 51,70), resta a ser lançada a quantia de R\$ 230,29.*

*Segundo os autuantes, os valores remanescentes do exercício de 2007 já teriam sido pagos. Isso será verificado pela autoridade competente no momento da homologação dos valores recolhidos.*

*Ainda no tocante ao item 5º, relativamente ao exercício de 2008, permanecem inalterados os valores lançados originariamente (fls. 2-3), conforme os demonstrativos fiscais (fls. 168/172), confirmados na informação (fls. 1979/1983). Consta que o contribuinte efetuou o pagamento de R\$ 498,54, relativo aos documentos especificados às fls. 1979/1983. A autoridade competente verificará esse aspecto ao proceder à homologação dos valores pagos.*

*Em suma, com base nesses elementos, o demonstrativo do débito do item 5º deverá ser refeito, remanescendo os seguintes valores:*

- Janeiro de 2007: R\$ 4.803,13
- Fevereiro de 2007: R\$ 7.475,10
- Março de 2007: R\$ 336,14
- Abril de 2007: R\$ 479,07
- Maio de 2007: R\$ 6,36
- Junho de 2007: R\$ 1.521,44
- Julho de 2007: R\$ 404,82
- Agosto de 2007: R\$ 586,77
- Outubro de 2007: R\$ 1.021,73
- Novembro de 2007: R\$ 8,94
- Dezembro de 2007: R\$ 230,29
- Março de 2008: R\$ 99.704,73
- Abril de 2008: R\$ 34.447,58
- Maio de 2008: R\$ 187.376,33
- Junho de 2008: R\$ 18.333,04
- Julho de 2008: R\$ 10.975,45
- Agosto de 2008: R\$ 42.999,06
- Setembro de 2008: R\$ 43.410,70
- Outubro de 2008: R\$ 12,40
- Novembro de 2008: R\$ 191,18

*Total remanescente do imposto a ser lançado no item 5º: R\$ 454.324,26*

*Com relação ao item 6º, os fiscais, na informação (fls. 1971-1972), assinalaram que, verificando as cópias dos documentos apensados à impugnação, perceberam que, por equívocos diversos, várias Notas Fiscais foram indevidamente incluídas no demonstrativo, e em virtude disso teriam refeito o demonstrativo do débito, excluindo os valores correspondentes. Relacionam as Notas Fiscais, indicando a natureza das operações relativas a cada uma.*

*Ocorre que os autuantes não fizeram aquilo que afirmam ter feito. Apesar de reconhecerem que inúmeras Notas Fiscais “foram indevidamente incluídas no demonstrativo”, dizendo em seguida “estamos refazendo o demonstrativo do débito, excluindo estes valores”, não excluíram, de forma correta, os valores incluídos no levantamento fiscal.*

*Pelo que se vê, os nobres autuantes, ao refazerem os demonstrativos, em vez de excluírem os valores lançados indevidamente, corrigindo os erros ocorridos no levantamento originário, excluíram, também, os valores reconhecidos pelo autuado na defesa. Ora, os valores reconhecidos e pagos após a lavratura do Auto não podem ser “excluídos” do lançamento, como se fossem improcedentes. A autoridade responsável pela homologação dos valores pagos é que, ao final de tudo, depois de transitado em julgado o processo no âmbito administrativo, fará a verificação da regularidade dos pagamentos, homologando os pagamentos, se for o caso, e arquivando o processo. Ao prestar a informação, os nobres autuantes deveriam ter corrigido os equívocos por eles cometidos no levantamento. Quanto aos valores reconhecidos e pagos pelo autuado depois da lavratura do Auto, esses pagamentos poderiam ser mencionados ou demonstrados em planilhas à parte, mas não excluindo-os dos demonstrativos dos valores a serem lançados. Esses comentários servem para evitar que confusões dessa ordem se repitam noutros processos. Neste, a confusão já está feita, e terei o cuidado de pôr ordem nos valores a serem mantidos.*

*Nesse sentido, noto que com relação ao item 6º as Notas Fiscais a serem excluídas são as especificadas às fls. 1971-1972. Trata-se de Notas Fiscais de emitentes diversos, envolvendo situações de redução de base de*

cálculo, prestações de serviços, mercadorias amparadas por isenção, erros dos arquivos magnéticos, mercadorias devolvidas, mercadorias destinadas a outro estabelecimento, mercadorias com a fase de tributação encerrada, mercadorias cedidas em comodato.

*Em janeiro de 2007 não há alteração a ser feita.*

*Em fevereiro de 2007, devem ser excluídas as seguintes Notas Fiscais: 18323 (R\$ 2.578,23), 31422 (R\$ 187,47) e 419 (R\$ 250,00), totalizando R\$ 3.015,70. Abatendo-se esse valor do débito originário (R\$ 3.775,17 – fls. 202 e 1974), resta a ser lançado o imposto no valor de R\$ 759,47.*

*Em março de 2007 não há alteração a ser feita.*

*Em abril de 2007, exclui-se a Nota Fiscal 123921 no valor de R\$ 11.250,00. Abatendo-se o valor dessa Nota do débito originário (R\$ 14.591,63 – fls. 203 e 1975), resta a ser lançado o imposto no valor de R\$ 3.341,63.*

*Em maio de 2007, exclui-se a Nota Fiscal 54057, no valor de R\$ 1,55. Abatendo-se o valor dessa Nota do débito originário (R\$ 1.272,40 – fls. 203 e 1975), resta a ser lançado o imposto no valor de R\$ 1.270,85.*

*Em junho de 2007, exclui-se a Nota Fiscal 35658, no valor de R\$ 517,14. Abatendo-se o valor dessa Nota do débito originário (R\$ 1.011,01 – fls. 203 e 1975), resta a ser lançado o imposto no valor de R\$ 493,87.*

*Em julho de 2007, exclui-se a Nota Fiscal 11084, no valor de R\$ 300,84 (fl. 1972). Abatendo-se o valor dessa Nota do débito originário (R\$ 2.207,63 – fls. 204 e 1976), resta a ser lançado o imposto no valor de R\$ 1.906,79.*

*Em agosto de 2007, exclui-se a Nota Fiscal 56526 (fl. 1972), no valor de R\$ 14,70, e corrige-se o valor da Nota Fiscal 3111 (R\$ 0,14, em vez de R\$ 0,15). Retificando-se esses valores a partir do débito originário (R\$ 1.032,63 – fls. 204 e 1976), resta a ser lançado o imposto no valor de R\$ 1.017,92.*

*Em setembro de 2007 não há alteração a ser feita.*

*Em outubro de 2007, exclui-se a Nota Fiscal 86013, no valor de R\$ 21,46. Abatendo-se o valor dessa Nota do débito originário (R\$ 1.531,01 – fls. 204-205 e 19757-1977), resta a ser lançado o imposto no valor de R\$ 1.509,55.*

*Nos meses de novembro e dezembro de 2007 não há alteração a ser feita.*

No exercício de 2008 os autuantes mudaram de critério, passando a excluir, corretamente, nos novos demonstrativos, os erros cometidos no levantamento originário.

*Não há alterações a ser feitas nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril e maio de 2008.*

*No mês de junho de 2008, os autuantes excluíram as Notas Fiscais 4276 e 4277 (fls. 1972 e 371-372) e refizeram o demonstrativo, restando a ser lançado imposto no valor de R\$ 390,51 (fls. 1986-1987).*

*Mantém-se inalterado o débito do mês de julho de 2008.*

*No mês de agosto de 2008, os autuantes excluíram a Nota Fiscal 41992 (fls. 1972 e 372) e refizeram o demonstrativo, restando a ser lançado imposto no valor de R\$ 1.139,08 (fl. 1987).*

*No mês de setembro de 2008, os autuantes excluíram as Notas Fiscais 1, 2518, 136293, 136294, 136354, 136355, 136356, 50675, 15540, 26121 e 26104 (fls. 1972 e 372-373) e refizeram o demonstrativo, restando a ser lançado imposto no valor de R\$ 1.222,65 (fls. 1987-1988).*

*No mês de outubro de 2008, os autuantes excluíram as Notas Fiscais 18897 e 125663 (fls. 1972 e 373-374) e refizeram o demonstrativo, restando a ser lançado imposto no valor de R\$ 1.051,12 (fls. 1988).*

*No mês de novembro de 2008, os autuantes excluíram as Notas Fiscais 136292 e 2517 (fls. 1972 e 374) e refizeram o demonstrativo, restando a ser lançado imposto no valor de R\$ 186,35 (fls. 1988-1989).*

*Mantém-se inalterado o débito do mês de dezembro de 2008.*

Com base nesses elementos, o demonstrativo do débito do item 6º deverá ser refeito, remanescendo os seguintes valores:

- Janeiro de 2007: R\$ 4.034,50
- Fevereiro de 2007: R\$ 759,47
- Março de 2007: R\$ 928,26
- Abril de 2007: R\$ 3.341,63
- Maio de 2007: R\$ 1.270,85
- Junho de 2007: R\$ 493,87
- Julho de 2007: R\$ 1.906,79
- Agosto de 2007: R\$ 1.017,92
- Setembro de 2007: R\$ 812,66

- Outubro de 2007: R\$ 1.509,55
- Novembro de 2007: R\$ 1.363,68
- Dezembro de 2007: R\$ 8.561,56
- Janeiro de 2008: R\$ 475,29
- Fevereiro de 2008: R\$ 144,15
- Março de 2008: R\$ 404,23
- Abril de 2008: R\$ 100,51
- Maio de 2008: R\$ 116,20
- Junho de 2008: R\$ 390,51
- Julho de 2008: R\$ 464,97
- Agosto de 2008: R\$ 1.139,08
- Setembro de 2008: R\$ 1.222,65
- Outubro de 2008: R\$ 1.051,12
- Novembro de 2008: R\$ 186,35
- Dezembro de 2008: R\$ 622,23

Total remanescente do imposto a ser lançado no item 6º: R\$ 32.318,03.

Com relação aos itens 7º e 8º, não há modificações a fazer.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologada a quantia já paga.

Em atendimento ao art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de Ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 2089 a 2104, alegando, em relação à infração 1, que, conforme se depreende dos documentos em anexo, houve erro no creditamento de ICMS no valor de R\$1.000,70, em julho/2008, porém, promoveu o estorno da quantia na apuração de agosto/2008.

No que se refere à infração 4, alega que tem direito aos créditos fiscais decorrentes dos serviços de transporte dos trabalhadores diretamente ligados à produção de bens sujeitos à tributação do ICMS, em obediência ao princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto estadual (art. 155, §2º, I, da CF/88 c/c art. 93, §1º, do RICMS/97), segundo o qual o contribuinte deve abater os débitos originários de suas operações com os créditos oriundos das operações anteriores, não havendo nenhuma ressalva para essas deduções.

Esclarece que os créditos fiscais reclamados são oriundos de contratos de prestação de serviços de transporte de pessoas de seu estabelecimento, vinculados, portanto, às atividades operacionais da empresa, salientando que não se trata do transporte disciplinado no § 2º do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, mas daquele transporte ressalvado na alínea “c” do inciso II do artigo 97 do RICMS/97.

Argumenta que é perfeitamente possível o creditamento em face da análise do artigo 97, inciso II, alínea “c”, do RICMS/97 (*a contrario sensu*), uma vez que os serviços de transporte referidos estão vinculados ao processo de industrialização. Transcreve o voto separado do digno julgador José Bezerra Lima Irmão, quando do julgamento do Auto de Infração nº 299904.0001/02-1, para corroborar seu entendimento.

Conclui dizendo que a inteligência da norma constitucional permite firmar a diretriz de que o crédito não pode constituir uma mera faculdade outorgada ao contribuinte, traduzida em um procedimento discricionário; assim, como o débito deve ser exigido, lançado e liquidado, o mesmo ocorre com o crédito, sem o que, o princípio resultaria ineficaz, frustrando-se, assim, a dicção constitucional.

No tocante às infrações 5, 6, 7 e 8, argumenta que elas resultaram da equivocada constituição de crédito tributário, referente a “utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente às transferências interestaduais de bens do ativo imobilizado e de materiais de uso e consumo”.

Ressalta que o direito ao creditamento do imposto decorre diretamente do princípio constitucional da não-cumulatividade e, diversamente do que aduz o autuante, todos os produtos

são imprescindíveis à sua atividade, não se podendo considerá-los isoladamente, à parte do processo fabril como simples materiais de uso e consumo.

Discorre sobre o princípio da não cumulatividade do tributo fixado na Constituição da República, reproduz a lição dos Professores José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo, no livro “*A não cumulatividade tributária*” e transcreve alguns julgados deste CONSEF, ainda que em votos vencidos.

Alega, com relação às transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, que não existe circulação de mercadorias e, portanto, não é devido o ICMS sobre a operação de aquisição de bens oriundos de outras unidades da Federação para integrar o ativo fixo do próprio estabelecimento. Consequentemente, entende que não há que se falar em falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, segundo o entendimento da Súmula nº 116 do Superior Tribunal de Justiça.

Traz aos autos o posicionamento do ilustre jurista ROQUE ANTONIO CARRAZZA e do Professor GERALDO ATALIBA sobre o assunto e conclui dizendo que resta claro que meras transferências de bens entre estabelecimentos da mesma empresa não constituem hipótese de incidência do ICMS, pois, neste caso, não há “circulação”, ou seja, mudança de titularidade de bens, e também não há sequer “mercadoria”.

Finalmente, protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de prova documental e a pericial contábil e técnica (química) e requer a insubsistência do Auto de Infração, bem como a homologação dos valores já reconhecidos e pagos.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, sob os seguintes argumentos:

INFRAÇÃO 4 – a primeira instância já acolheu a defesa do autuado garantindo o crédito fiscal relativo ao transporte dos empregados que atuam no setor produtivo da empresa, não havendo lide neste caso; no que concerne ao valor de crédito glosado, relativo ao transporte de empregados da área administrativa, salienta que o contribuinte efetuou o recolhimento do débito.

INFRAÇÕES 5, 6, 7 e 8 – observa que a questão não é referente ao direito ou não do crédito fiscal correspondente; na verdade, a exigência é relativa à falta de recolhimento do imposto devido em razão da diferença de alíquotas. Diz que os equívocos foram reconhecidos pelo autuante, “*não havendo qualquer novo argumento em relação a tais infrações*”.

## VOTO

Do exame dos autos, constato que foram interpostos Recursos Voluntário e de Ofício contra a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal concernente às infrações 1, 4, 5, 6, 7 e 8, razão pela qual analisarei em conjunto ambos os Recursos.

Inicialmente, rejeito o pedido de realização de perícia contábil e técnica, pois entendo que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento deste Órgão de julgamento administrativo (acorde o art. 147, I, "a", do RPAF/99). Além disso, se há alguma prova ainda a ser apresentada, certamente é proveniente de documentos que o próprio sujeito passivo possui e, assim sendo, é dele o ônus de trazê-los aos autos, sendo inadequada, para tal finalidade, a perícia solicitada (art. 147, II, "b", do RPAF/99). Por fim, o requerimento de perícia é genérico, não havendo esclarecimentos acerca da finalidade de sua realização.

Pertinente à infração 1, o próprio autuante reconheceu a improcedência do débito, o que foi acatado na Decisão recorrida, detalhe não observado pelo recorrente, que incluiu esse item em sua argumentação. Mantenho a Decisão de piso, por entender que se encontra correta.

Quanto à infração 4 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte de pessoal não vinculado ao processo de industrialização da empresa, no período de janeiro a novembro de 2007 - creio que a matéria deve ser estudada de uma forma mais aprofundada.

Verifico, do exame dos autos (fls. 58 a 125), que o recorrente contrata empresas de transporte para que seus empregados se desloquem de suas residências até o ambiente de trabalho. Os empregados exercem suas atividades na área administrativa e na área de produção da empresa e o sujeito passivo, entendendo que o transporte do pessoal do parque industrial tem a natureza de custo de produção, utilizou, como crédito, o valor do ICMS destacado em cada nota fiscal de serviço de transporte emitida pelos transportadores. Quanto ao crédito referente ao transporte de pessoal do setor administrativo, não há controvérsia, pois o sujeito passivo efetuou o recolhimento do débito.

O RICMS/97 prevê, em seu artigo 93, algumas possibilidades de creditamento do imposto estadual, como a seguir transcreto:

*Art. 93. 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:*

*I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*  
*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;*

*(...)*  
*III - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal prestados por terceiros e destinados a emprego:*

*a) em prestações de serviços da mesma natureza ou em prestações de serviços de comunicação;*  
*b) em operações de comercialização;*  
*c) em processos de industrialização, produção agropecuária, extração ou geração de energia;*  
*(...)*

*§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:*

*I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:*

*a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*  
*b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou*  
*c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e*

*II - as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.*

Parece-me lógico interpretar os dispositivos regulamentares acima transcritos, entendendo que, como o recorrente se dedica à atividade de extração de petróleo e seu refino, bem como à subsequente comercialização dos produtos resultantes, a possibilidade de uso, como crédito fiscal, do ICMS incidente nas prestações de serviços de transporte contratados pela empresa deve ser analisada à luz do que estabelece a legislação para o que está sendo transportado. Em outras palavras, se o que foi transportado está amparado pela legislação com o direito ao crédito do ICMS, então, a mesma sorte deve acompanhar o serviço de transporte.

Logo, se o frete se refere ao transporte de uma mercadoria adquirida pelo estabelecimento cujo crédito de ICMS está assegurado legalmente, não resta dúvida que a empresa pode se utilizar, como crédito, do valor do imposto estadual destacado no documento fiscal do serviço de transporte. O contrário também é verdadeiro, pois, se não há direito ao crédito do imposto em

relação a uma determinada mercadoria adquirida, o frete a ela vinculado também não gera direito ao creditamento.

No caso concreto observo que as notas fiscais, objeto da autuação, são relativas ao transporte de pessoas que trabalham no estabelecimento do recorrente, tanto no setor administrativo como no setor industrial. A controvérsia cinge-se apenas ao pessoal do setor industrial e, assim, cabe indagar se a mão de obra transportada gera, ou não, direito ao crédito de ICMS.

Não restam dúvidas de que a mão de obra empregada no parque industrial de uma empresa deve ser contabilizada como custo de produção, do mesmo modo que acontece com os valores despendidos com a aquisição de mercadorias empregadas naquela área da empresa. Ocorre que nem todas as aquisições de mercadorias, mesmo que possam ser caracterizadas contabilmente como custo de produção, geram direito ao crédito do ICMS, à luz da legislação tributária.

Os valores incorridos com a mão de obra da área fabril, apesar de representarem um custo de produção, sequer se inserem no âmbito de atuação do imposto estadual. Em consequência, não me parece que haja base legal para a utilização, como crédito, dos valores de ICMS destacados nas notas fiscais de prestação de serviços de transporte de pessoal – ainda que os empregados da empresa contratante atuem na área de produção.

Sendo assim, não obstante o respeito que dedico ao ilustre relator da primeira instância, Dr. José Bezerra Lima Irmão, pela sua reconhecida competência técnica e conhecimento acerca da legislação, entendo que deve ser reformada a Decisão e restabelecida a exigência fiscal descrita na infração 4 da autuação, no total de R\$438.596,58 conforme abaixo, pela fundamentação acima apresentada.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DA INFRAÇÃO 4								
Seq.	Infr.	D. Ocorrência	D. Vencimento	Alíq. (%)	Vlr. Histórico	Vlr. Julgado-JJF	Vlr. Julgado-CJF	Multa (%)
8	4	31/01/2007	09/02/2007	17	44.416,79	0,00	44.416,79	60
9	4	28/02/2007	09/03/2007	17	50.869,52	0,00	50.869,52	60
10	4	31/03/2007	09/04/2007	17	40.687,33	0,00	40.687,33	60
11	4	30/04/2007	09/05/2007	17	79.359,64	0,00	79.359,64	60
12	4	31/05/2007	09/06/2007	17	10.571,87	0,00	10.571,87	60
13	4	30/06/2007	09/07/2007	17	58.359,40	0,00	58.359,40	60
14	4	31/07/2007	09/08/2007	17	23.193,89	0,00	23.193,89	60
15	4	31/08/2007	09/09/2007	17	12.098,12	0,00	12.098,12	60
16	4	30/09/2007	09/10/2007	17	25.434,18	0,00	25.434,18	60
17	4	31/10/2007	09/11/2007	17	65.116,86	0,00	65.116,86	60
18	4	30/11/2007	09/12/2007	17	28.488,98	19.655,08	28.488,98	60
<b>TOTAL</b>					<b>438.596,58</b>	<b>19.655,08</b>	<b>438.596,58</b>	
<b>VALOR JULGADO PELA JUNTA</b>					<b>1.504.698,14</b>	<b>1.438.964,63</b>	<b>1.438.964,63</b>	
<b>TOTAL DO DÉBITO</b>					<b>1.943.294,73</b>	<b>1.458.619,71</b>	<b>1.877.561,21</b>	

Acrescento que o CONSEF já se manifestou em outros autos de infração lavrados contra este mesmo contribuinte, negando-lhe o direito ao uso do crédito relativo ao transporte de pessoal, como se pode constatar nos Acórdãos nºs: CS 0222/00, 0071-12/05, 0079-11/05, 0199-11/06 e 0435-11/06.

No que se refere às infrações 5, 6, 7 e 8, considero que está absolutamente escorreito a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

O recorrente apresentou parte de sua argumentação como se a autuação se referisse à utilização de crédito fiscal, quando se está exigindo o tributo em razão da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais nas entradas de bens do ativo imobilizado e de materiais de consumo.

A alegação recursal, de que não incidiria o imposto estadual nas transferências tendo em vista que não houve circulação jurídica, não encontra ressonância na jurisprudência deste CONSEF.

O voto do relator da Junta de Julgamento Fiscal foi bastante minucioso e eu concordo com a sua fundamentação. Realmente, mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS

os estabelecimentos são autônomos (art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96) e, como tal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS.

Também se pode acrescentar que, nas hipóteses de transferências interestaduais, o legislador objetivou, em verdade, uma repartição, entre os Estados envolvidos nas operações, das receitas oriundas da tributação.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, para restabelecer o débito apontado na infração 4 desta autuação, devendo ser homologada a importância já recolhida.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário e PROVER PARCIALMENTE o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 299904.0003/09-1, lavrado contra PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$1.877.561,21, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia quitada.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2011.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS