

**PROCESSO** - A. I. Nº 299904.0001/11-0  
**RECORRENTE** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0102-05/12  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**INTERNET** - 06/12/2013

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0352-11/13

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** SERVIÇOS DE TRANSPORTE NÃO VINCULADOS AO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. O CONSEF, em reiteradas decisões, inclusive de Câmara Superior (Acórdãos CS 0222/00 e 0121-21/02), já se manifestou sobre a impossibilidade do aproveitamento dos referidos créditos, em face da ausência de previsão legal. **b)** CRÉDITO PRESUMIDO. Lançamento de “CRÉDITO PRESUMIDO TRANSF. CONSUMO” no livro Registro de Apuração do ICMS sem comprovação documental. Operação sujeita à incidência do tributo. 2. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. DIVERGÊNCIA ENTRE OS DOCUMENTOS E OS LANÇAMENTOS NOS LIVROS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Alegações recursais destituídas de provas. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. **a)** BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. **b)** MATERIAIS DE USO E CONSUMO. **d)** TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. Incide o imposto nas operações da transferência. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de diligência ou perícia. Recurso NÃO PROVADO. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário contra Decisão da 5ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal; Acórdão nº 0102-05/12), que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/08/2011 para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 1.142.747,73, sob a acusação do cometimento de 09 irregularidades, das quais as de nºs 02, 03 04, 06, 07 e 08, abaixo transcritas, foram objeto do apelo.

INFRAÇÃO 2 – Utilização indevida de crédito, no valor de R\$ 718.370,04, concernente ao serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado ao processo de industrialização. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 3 – Falta de recolhimento de ICMS, no valor de R\$ 4.708,97, em razão de divergência entre os documentos fiscais e os lançamentos nos livros próprios, referente a lançamentos efetuados no RAICMS (livro Registro de Apuração do ICMS) a título de ajustes. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 4 – Utilização indevida de crédito, no montante de R\$ 9.765,93, relativo à transferência interestadual de bens de uso e consumo. Trata-se de crédito presumido lançado no RAICMS (“CRÉDITO PRESUMIDO TRANSF. CONSUMO”) em desacordo com a legislação. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 6 – Falta de recolhimento, na cifra de R\$ 100.630,15, do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de

outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento (operações de transferência). Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 7 – Falta de recolhimento, no valor de R\$ 160.600,70, do tributo resultante da diferença entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 8 – Falta de recolhimento, no total de R\$ 116.872,78, do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo (operações de transferência). Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei 7.014/1996.

A 5ª JJF apreciou a lide na pauta de 03/04/2012 (fls. 1.190 a 1.196), decidindo à unanimidade, nos termos abaixo transcritos.

*“Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS no montante de R\$ 1.142.747,73, relativo a nove irregularidades, tendo sido reconhecidas pelo contribuinte as infrações 1, 5 e 9, logo, não fazendo parte da lide, a qual se restringe apenas às demais infrações do lançamento de ofício.*

*Inicialmente, há de se ressaltar que o lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, estando o processo administrativo fiscal inserido de todas as provas necessárias para a fundamentação das acusações fiscais e a devida convicção dos julgadores sobre a lide, razão para rejeição de preliminar de nulidade ou pedido de diligência e/ou perícia.*

*No mérito, quanto à infração 2, cuja acusação fiscal é de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 718.370,04, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a processo de industrialização, produção agropecuária, geração ou extração, que resulte em operações de saídas tributadas, o autuado alega que se tratam de serviços de transporte de pessoal vinculado à área operacional, e estes compõem o custo e do produto que é tributado, do que diz existirem várias decisões pela improcedência, a exemplo do Acórdão JJF nº 0301/03-10. Por sua vez, os autuantes afirmam que a utilização de crédito fiscal de ICMS, referente às aquisições de serviços de transporte de pessoal, por diversas vezes foi objeto de autuação ao contribuinte, já possuindo entendimento firmado no CONSEF conforme pode ser verificado em Decisão proferida pela Câmara Superior através do Acórdão CS 0222/00 e Câmara de Julgamento mediante Acórdãos CJF nº 0435-11/06; 0079-11/05 e 0071-12/05. Dizem que o acórdão citado pelo defensor traz uma Decisão isolada que não corresponde a entendimento dominante do CONSEF.*

*No que pertine a esta exigência, o CONSEF em decisões proferidas, inclusive Câmara Superior (Acórdãos CS nº 0222/00 e 0121-21/02), já se manifestou sobre a impossibilidade do aproveitamento dos referidos créditos, em face da ausência de previsão legal. Do conceito de custo industrial deve-se interpretar que parcelas são ensejadoras de crédito fiscal do ICMS e quais, ainda que sendo custo industrial, não autorizam o creditamento do ICMS. Assim, independentemente da utilização dos transportes de pessoal serem ou não relativos a funcionários lotados diretamente na unidade fabril, não há previsão na legislação para utilização de crédito fiscal para tal finalidade.*

*O custo industrial é composto de mão-de-obra, encargos e insumos, porém, somente os insumos ensejam o creditamento do ICMS. É notório que os serviços de transporte de pessoal constituem-se em encargos vinculados à mão-de-obra, não havendo previsão legal para a utilização do seu crédito fiscal, assim como não há para a utilização de crédito fiscal para a mão-de-obra apropriada na produção. Assim, não encontra respaldo legal o entendimento do recorrente de que serviços de transportes, utilizados por pessoal ligado diretamente à produção, por fazerem parte do custo industrial, venham a dar direito ao contribuinte a se utilizar crédito fiscal. Exigência subsistente.*

*Em relação à infração 3, a qual exige o ICMS de R\$ 4.708,97 em função de divergência entre os documentos fiscais e os lançamentos nos livros fiscais próprios, referentes a diversos lançamentos efetuados no RAICMS a título de ajustes, tendo o contribuinte reconhecido como devido o valor de R\$ 3.671,29, ou seja, impugnou o valor de R\$ 1.037,68 sob a alegação de que os valores dos ajustes lançados no RAICMS como estorno de débitos ou outros créditos, referente às Notas Fiscais de Saída nº 3526, emitida em abril/2008 e 52799, emitida em maio/2008, não foram consideradas pelo fisco, como também não foram consideradas as notas fiscais de nº 3526 e 52799, os autuantes acatam as alegações do autuado em relação à Nota Fiscal nº 52799, por se encontrar anexada à fl. 1.141 dos autos, deixando de acolher o pleito relativo à nota fiscal de nº 3526, por não ter sido anexada e o Registro de Saídas não contemplar referência à nota fiscal de entrada, impossibilitando-os de corroborar o lançamento, apesar de o contribuinte ter sido intimado neste sentido, consoante documentos às fls. 18 a 21 dos autos. Assim, diante de tais considerações, os autuantes, quando da sua informação fiscal,*

reduziram o valor exigido no mês de maio/2008 de R\$ 645,36 para R\$ 462,56, consoante demonstrado às fls. 1.155 dos autos, remanescente o valor de R\$ 4.526,17 para a terceira infração, do que concordo. Exigência subsistente em parte, no valor de R\$ 4.526,17 (fl. 1.155).

No tocante à infração 4, a qual exige o crédito fiscal utilizado indevidamente no valor R\$ 9.765,93, referente à transferência interestadual de bem de uso e consumo, inerente a crédito presumido lançado no RAICMS em desacordo com a legislação, tendo o autuado alegado ser tal hipótese prevista no art. 96, inciso IV, do RICMS/BA, do que cita Súmula 166 do STJ. Por sua vez, os autuantes, após reproduzirem o dispositivo regulamentar, concluem que o crédito presumido a ser lançado (se houver), deve ser efetuado de acordo com o RICMS, tornando-se necessário o resgate das notas fiscais originais de entrada para proceder aos cálculos, não tendo o contribuinte apresentado às notas fiscais, apesar de intimado.

Da análise, à fl. 133, se verifica o lançamento “CRÉDITO PRESUMIDO TRANSF. CONSUMO”, no valor de R\$ 9.765,93, sem qualquer referência à documentação fiscal, não tendo o defendant, quando da ação fiscal e da sua impugnação, apresentado qualquer documentação comprobatória para homologação do lançamento, apesar de devidamente intimado para tal, conforme documentos às fls. 18, 19 e 22 dos autos. Exigência subsistente.

No que diz respeito à infração 6, a qual exige o ICMS de R\$ 100.630,15 decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, quando das transferências interestaduais de bens do ativo fixo, o autuado limita sua impugnação à alegação de que, na hipótese de materiais recebidos por transferência, as quais não há circulação econômica nem jurídica de mercadoria, não há fato gerador de ICMS, do que cita Súmula 166 do STJ. Por sua vez, os autuantes aduzem que o contribuinte não observou o artigo segundo do RICMS, que considera ocorrido o fato gerador no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular. Afiram, ainda, que igualmente não observa a previsão de ocorrência do fato gerador para fins de pagamento de diferenças de alíquotas estabelecido no art. 5º do RICMS.

De fato, por se tratar o autuado de contribuinte estabelecido no Estado da Bahia, obriga-se a cumprir a legislação baiana do ICMS, a qual estabelece em seu art. 2º, inciso IV, da Lei nº. 7.014/96, que:

Art. 2º. O ICMS incide sobre:

[...]

IV - a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes (grifo nosso).

Já o § 1º do citado dispositivo legal prevê que:

§ 1º. São irrelevantes para caracterização do fato gerador:

I - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;

II - o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular;

Por sua vez, o art. 4º, incisos I e XV da referida Lei nº. 7.014/96 determinam que:

Art.. 4º 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;

[...]

XV- da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto (grifo nosso).

Por outro lado, para efeito do pagamento da diferença de alíquotas, o art. 5º, I, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 6284/97, dispõe que:

Art. 5º Para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento:

I - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento;

Por sua vez, o art. 7º do RICMS, com redação vigente à época dos fatos geradores, disciplinava que não é devido o pagamento da diferença de alíquotas:

I - nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação, como insumos, na prestação de serviços de qualquer natureza, inclusive quando se tratar de estabelecimento que desenvolva atividades mistas;

II - nas aquisições de bens ou materiais pela arrendadora ou pela arrendatária, tratando-se de arrendamento mercantil, nas hipóteses do § 6º do art. 563;

III - se a operação de remessa for realizada com:

- a) não-incidência do imposto; ou
- b) isenção decorrente de convênio;

IV - nas aquisições de bens do ativo permanente, a partir de 01/11/96, e de bens de uso e materiais de consumo, a partir de 01/01/2011, efetuadas por (Lei Complementar nº 87/96):

- a) produtores ou extratores não equiparados a comerciantes ou a industriais;
- b) contribuintes enquadrados no regime de apuração em função da receita bruta;
- c) transportadores que tenham optado pelo crédito presumido de que cuida o inciso XI do art. 96, condicionado ao não-aproveitamento de créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas;
- d) contribuintes dispensados de escrituração fiscal;
- e) revogada

V - por parte das microempresas, das empresas de pequeno porte e dos ambulantes devidamente inscritos como tais no cadastro estadual, a partir de 01/01/99;

VI - na hipótese do inciso II do § 1º do art. 541.

Cabe à autoridade julgadora cumprir a legislação baiana, até o momento em que haja propositura do Secretário da Fazenda de modificação ou revogação da lei ou ato considerado ilegal. No caso presente, para a exigência do diferencial de alíquota, salvo às exceções acima, é irrelevante o fato de a saída do bem ou do material de uso e consumo, com destino a outro estabelecimento, se tratar de operação de transferência da propriedade (sem circulação econômica ou jurídica), como alega o deficiente, pois existe, sim, nestas hipóteses, o fato gerador do ICMS. Exigência subsistente.

Quanto à infração 7, a qual exige o ICMS de R\$ 160.600,70, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, tendo o contribuinte reconhecido como devido o valor de R\$ 154.818,52 e impugnado o valor de R\$ 5.782,18, sob a alegação de que a Nota Fiscal de nº 1530, com ICMS exigido de R\$ 394,38, teve paga e escriturada a DIFAL em duplicidade, como também de que as Notas Fiscais de nº 765, 1708 e 30916, com exigência no valor total de R\$ 5.387,80, tratam-se de transferência de material de uso e consumo, cuja operação não há circulação econômica de mercadoria, não podendo ser considerado fato gerador do ICMS. Os autuantes, quando da sua informação fiscal, procederam à exclusão do valor de R\$ 394,38, entretanto, quanto às notas fiscais de nº 765, 1708 e 30916, aduzem que, pelas razões expostas na infração 6, é devida a DIFAL, reduzindo o valor da infração 7 para R\$ 160.206,32, conforme demonstrado às fls. 1157/1160 dos autos.

Acato o entendimento dos autuantes em proceder, do total exigido na infração 7, apenas a exclusão do valor de R\$ 394,38, relativo à nota fiscal de nº 1530, inserido à fl. 327 e excluído à fl. 1.157 dos autos, uma vez que restou comprovada a satisfação do ICMS por parte do contribuinte. Quanto às demais notas fiscais, relativas à operação de transferência, em razão das considerações expostas, quando da análise do mérito inerente à sexta infração, deve-se exigir o imposto relativo às mesmas. Assim, após redução do valor exigido no mês de agosto/2008 de R\$ 52.976,38 para R\$ 52.582,00, subsiste em parte, no valor de R\$ 160.206,32, a sétima infração.

Por fim, quanto à infração 8, a qual exige o ICMS, no valor de R\$ 116.872,78, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas transferências de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento, conforme já consignado quando da análise da infração 6, é irrelevante o fato de a saída do bem ou do material de uso e consumo, com destino a outro estabelecimento, se tratar de operação de transferência, por ser, tal hipótese, fato gerador do ICMS. Exigência subsistente.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 1.142.170,55, após redução das infrações 3 e 7, devendo se homologar os valores já recolhidos".

Inconformado, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário às fls. 1.209 a 1.220, com amparo no que dispõem os arts. 169, I, “b” e 171 do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; RPAF/1999).

Em preliminar de nulidade, aduz que o direito à ampla defesa foi cerceado, uma vez que o Auto de Infração, no seu entendimento, não satisfaz aos critérios estabelecidos no art. 39, RPAF/1999. Além disso, teve negado o pleito de realização de perícia ou diligência sob nenhuma fundamentação plausível.

Sustenta que, relativamente à infração 2, diversas notas fiscais especificadas na planilha 01 (anexa à defesa) foram efetivamente escrituradas no Livro Registro de Entradas.

No mérito da mencionada imputação (nº 02), argumenta que restou comprovado tratar-se de serviços de transporte de pessoal vinculado à área operacional, cujo direito ao crédito está contemplado no art. 155, § 2º, I da CF/1988 c/c art. 97, IV, “c” e § 2º, I do RICMS/1997.

Quanto à infração 03 (lançamento de “CRÉDITO PRESUMIDO TRANSF. CONSUMO” no livro Registro de Apuração do ICMS sem comprovação documental), que reconhece parcialmente, alega que a primeira instância deixou de apreciar as razões defensivas atinentes às notas fiscais 3.526, de abril de 2008, e 52.799, de maio de 2008.

A argumentação recursal pertinente às infrações 04, 06, 07 e 08 é uma só: de que não ocorreu efetiva circulação de mercadorias (Súmula 166 do STJ).

Encerra pedindo o Provimento do Recurso.

Instada a se manifestar, a Procuradoria do Estado opina pelo não provimento às fls. 1.230 a 1.232, afastando a tese de nulidade, destacando que em reiteradas decisões este Conselho decidiu não haver direito a crédito no serviço de transporte e, por fim, pontuando que o Recurso não se fez acompanhar de provas.

## VOTO

Atendidos os pressupostos de admissibilidade (arts. 3º, 4º, e 169, I, “b” do RPAF/1999), conheço o presente Recurso Voluntário e passo ao julgamento das alegações preliminares e de mérito.

Relativamente à validade do procedimento administrativo e da Decisão recorrida, os autuantes e os julgadores da JJF expuseram com clareza a motivação de fato e de direito, descreveram os ilícitos tributários, fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos, bem como de seus dados e cálculos, assim como apontaram o embasamento jurídico, que se mostra correto e compreensível.

Não foi identificada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º, RPAF/1999), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados no apelo.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Com supedâneo no art. 147, I, “a”, RPAF/1999, indefiro o pedido de diligência ou perícia, pois os elementos ora constantes dos autos são suficientes para formar a convicção dos conselheiros componentes da Câmara. A impugnação da infração 02 encontra-se às fls. 764/765, e, ao contrário do que afirmou o recorrente, não faz qualquer referência à “planilha 1”, mencionada no segundo parágrafo da fl. 1.214 (do Recurso).

No mérito do item 02 do Auto de Infração, consoante assinalou o ilustre relator da instância de origem, o CONSEF, em reiteradas decisões, inclusive de Câmara Superior (Acórdãos CS 0222/00 e 0121-21/02), já se manifestou sobre a impossibilidade do aproveitamento dos referidos créditos, em face da ausência de previsão legal.

Não há, portanto, subsunção do fato no art. 97, IV, “c” e § 2º, I do RICMS/1997, pelo que não cabe discutir se os serviços foram relativos ao pessoal da área operacional ou administrativa.

Com respeito à infração 03 (divergências entre os documentos fiscais e os lançamentos efetuados no RAICMS a título de ajustes), o sujeito passivo questionou apenas a cifra R\$ 1.037,68, sob a alegação de que os ajustes lançados no livro como estornos de débitos ou outros créditos, referentes às notas de saída 3.526 e 52.799, não foram considerados pelo fisco.

Acertadamente, os autuantes e os julgadores da Junta acataram as alegações concernentes à nota 52.799, colacionada à fl. 1.141. Entretanto, mais uma vez de forma correta, não acolheram o pleito referente àquela de nº 3.526, por duas razões: não foi apresentada e não consta do livro Registro de Saídas.

Conforme assinalado no Relatório acima, a tese do contribuinte pertinente às infrações 04, 06, 07 e 08 é uma só: de que não ocorreu a efetiva circulação de mercadorias, o que afirma com base na Súmula 166 do STJ.

Primeiramente, data vênia, a referida Súmula não é vinculante.

Ademais, é importante frisar que a própria Lei Complementar 87/1996, a quem coube estabelecer normas gerais sobre o imposto em enfoque, denominada Lei Kandir, dispôs em seu art. 13, § 4º sobre critérios de determinação da base para o cálculo dos créditos nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, pelo que não se pode concluir que tais operações estejam fora do campo de incidência do ICMS.

No mesmo sentido aponta a segunda parte do inciso I do art. 12 da mencionada Lei Complementar, ao informar que ocorre o fato gerador do gravame no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Pois bem, apesar dos posicionamentos antigos sobre a matéria, que privilegiavam a Súmula 166, a discussão sobre a base de cálculo nas transferências foi submetida e apreciada pela Segunda Turma do STJ (uma das duas turmas componentes da Primeira Seção, regimentalmente competente para julgar matéria de direito público), que decidiu pela aplicação daquilo que o legislador complementar positivou.

**“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.**

1. *Discute-se a base de cálculo do ICMS em operações efetuadas pelo recorrente entre a Fábrica (SP), o Centro de Distribuição (SP) e a Filial situada no Rio Grande do Sul. Precisamente, a controvérsia refere-se à base de cálculo adotada na saída de produtos do Centro de Distribuição com destino ao Estado gaúcho, o que demanda a interpretação do artigo 13, § 4º, da LC 87/96.*

2. *Em resumo, o recorrente fabrica mercadorias em São Paulo-SP e as transfere às filiais espalhadas pelo Brasil. Em virtude do grande volume, utiliza, algumas vezes, o Centro de Distribuição localizado em São Bernardo do Campo-SP, antes de proceder à remessa.*

3. *Constatou o aresto que, na saída das mercadorias do Centro de Distribuição paulista, o recorrente registrava como valor das mercadorias um preço superior ao custo de produção, próximo ou maior do que o valor final do produto (nas alienações ocorridas entre a Filial gaúcha e o comércio varejista ou atacadista daquele Estado).*

4. *A sociedade empresária recolheu aos cofres paulistas ICMS calculado com base no valor majorado, gerando crédito na entrada dos bens na Filial do RS, onde a alienação das mercadorias a terceiros acarretou débito de ICMS, que acabou compensado com os créditos anteriores pagos ao Estado de São Paulo. Em consequência, concluiu o acórdão recorrido: "... o Estado de origem acaba ficando com todo o imposto, e o Estado de destino apenas com o dever de admitir e compensar os créditos do contribuinte" (fl. 1.172v).*

5. *A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular - artigo 13, § 4º, da LC 87/96.*

6. *Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).*

7. Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier.

8. A apuração do valor da base de cálculo pode ser feita por arbitramento nos termos do artigo 148 do CTN quando for certa a ocorrência do fato imponível e a declaração do contribuinte não mereça fé, em relação ao valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados. Nesse caso, a Fazenda Pública fica autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa, exatamente o que ocorreu no caso, em que foi utilizado o próprio Livro de Inventário do Centro de Distribuição.

9. Em termos de arbitramento, o que não se permite na seara do Recurso especial é apurar a adequação do valor fixado, por esbarrar no óbice previsto na Súmula 7/STJ. Precedentes.

10. Em outro capítulo, o recorrente postula o afastamento da Taxa Selic, sob o argumento de que sua utilização nos débitos tributários é indevida. Todavia, o acórdão apenas mencionou que não haveria prova de sua utilização nos cálculos. Incidem, no ponto, as Súmulas 282/STF e 211/STJ, já que não houve prequestionamento da tese levantada no especial.

11. Quanto à multa aplicada, o recorrente pediu a aplicação do artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69 e do artigo 112 do CTN. Além disso, argumentou que a penalidade deveria ser objeto de revisão, pois estaria extremamente abusiva (60 % sobre o valor principal devido).

12. A Corte de origem afirmou que o dispositivo invocado pelo recorrente não estaria mais em vigor, fundamento que não foi combatido, atraindo a aplicação da Súmula 283/STF. A análise da razoabilidade da multa implicaria a interpretação da norma constitucional prevista no artigo 150, IV, da CF, o que não se permite na via especial.

13. O Recurso interposto com fundamento na alínea "b" do permissivo constitucional não pode ser conhecido, pois o recorrente não esclarece de que modo o arresto teria julgado válido ato de governo local contestado em razão de lei federal.

14. Alegações genéricas quanto às prefaciais de afronta ao artigo 535 do Código de Processo Civil não bastam à abertura da via especial pela alínea "a" do permissivo constitucional, a teor da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

15. Em relação ao período de 01/01/1997 a 04/12/1997, houve o lançamento por homologação. Tendo havido pagamento antecipado, ainda que reduzido, rege-se a decadência pela regra do art. 150, § 4º, do CTN, que fixa o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para a homologação do pagamento realizado pelo contribuinte. Em razão disso, nesse ponto, prospera a irresignação da decadência parcial da obrigação tributária inserida no auto de lançamento nº 0008699640.

16. Recurso especial conhecido em parte e provido também em parte. (REsp 1109298/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011)".

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

#### VOTO DIVERGENTE (Infrações 2, 4, 6, 7 e 8)

Peço vênia para discordar do voto proferido pelo Nobre Relator, o que faço com base nas razões a seguir aduzidas.

Primeiramente, no que se refere à infração 2 entendo ser possível o creditamento do ICMS gasto nas operações de transporte de operários.

Isto porque, assim dispõe o art. 93, §1º do RICMS/BA/97:

*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:*

*§ 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:*

*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; (grifei)*

Neste contexto, que o RICMS/97 garante ao contribuinte o direito ao crédito relativo a serviços tomados, condicionado à mesma satisfação de dois dos requisitos previstos nas alíneas “a”, “b” ou “c”. Tal interpretação decorre tanto da existência da conjunção **ou**, quanto da interpretação sistemática do referido artigo em conjunto com o art. 97, II do mesmo Regulamento, senão vejamos:

*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:*

...  
*II - quando, salvo disposição em contrário, no caso de utilização de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, o serviço não estiver vinculado:*

...  
*c) a processos de industrialização, produção agropecuária, geração ou extração, dos quais resultem operações de saídas tributadas; (grifos nossos)*

Desta feita, entendo que, no particular ao direito ao crédito relativo aos serviços tomados pelo contribuinte, o único requisito a ser preenchido, portanto, é que o mesmo seja vinculado ao processo de industrialização, se não fosse assim, não haveria razão de ser para o art. 97, II, c do RICMS/97.

Assim, o que se faz necessário analisar, no caso concreto, é se serviço de transporte de trabalhadores diretamente ligados ao setor produtivo, está diretamente vinculado ao processo de industrialização. Veja que não há o requisito da “indispensabilidade”, em que pese na maioria das vezes, no caso particular dos autos, o referido serviço seja indispensável, em razão da necessidade de deslocamento de funcionários para plantas de produção afastadas, e em horários alternativos, muitas vezes em mais de dois turnos.

Não há como não reconhecer a vinculação do referido serviço ao processo produtivo, uma vez que a mão de obra do operário é diretamente vinculada ao mesmo. Em verdade, não vislumbro outro serviço que seja tão vinculado ao processo industrial, uma vez que a mão de obra é tão essencial quanto o insumo ou a matéria prima. Não haveria sentido de se possibilitar o crédito de ICMS nas operações de transporte de matérias primas e insumos e não se permitir o crédito no presente caso.

Nessa esteira, a legitimidade do crédito reside no fato de os serviços tomados não serem alheios à atividade do estabelecimento, pois vinculados ao seu processo produtivo.

No que tange as infrações 4, 6, 7 e 8, discordo do entendimento do nobre Relator, quanto à incidência do ICMS nas transferências de mercadorias destinadas ao uso e consumo, entre estabelecimentos do mesmo titular.

Entendo que a transferência de mercadorias destinadas a uso e consumo, entre estabelecimentos do mesmo titular é mera movimentação de bens de um estabelecimento para outro, sendo uma circulação física, onde não há circulação jurídica ou econômica do bem, não constituindo, portanto, fato gerador do ICMS.

A obrigação de recolher o ICMS só se configura com a mudança de titularidade do proprietário da mercadoria, o que, de fato, não ocorreu no presente caso, pois se trata da transferência de mercadoria destinadas a uso e consumo da Matriz para uma de suas filiais.

O Superior Tribunal de Justiça tem posicionamento pacificado na Súmula 166 no sentido que “não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Cumpre pontuar a súmula não faz menção a mesma unidade federativa, pelo contrário, ela é

utilizada justamente nos casos em que ocorre transferência interestadual de mercadoria, de um mesmo titular, senão vejamos:

1. *O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. Precedentes: [...]*
2. *"Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ).*
3. *A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"*
4. *A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.*
5. *"Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. (...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37)*
6. *In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica do recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio. Precedentes: [...] (Resp 1125133 SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010).*

Nesse mesmo sentido, é o entendimento consolidado no Supremo Tribunal Federal:

**TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. AMEAÇA CONCRETA. CABIMENTO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE MATRIZ PARA FILIAL DA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166/STJ. RECURSO REPETITIVO RESP 1.125.133/SP. AGRAVO CONHECIDO PARA NEGAR SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL. DECISÃO.**

*(...) In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica do recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio. (Precedentes: Resp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; Resp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994).*

*De fato, entendo que a tributação pelo imposto referido tão somente ocorre quando houver mudança de titularidade da mercadoria. Desimportando, no caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, que estes estejam situados em Estados diferentes." (AREsp 069931.Relator(a) Ministro HUMBERTO MARTINS. Data da Publicação .21/11/2011)*

O Tribunal de Justiça do Estado da Bahia também já se posicionou sobre o tema. Veja-se da Decisão recente proferida pela 3ª Câmara Cível, em 16 de setembro de 2012:

**EMENTA: APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS NA OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166 STJ. 1. Não incide ICMS sobre o deslocamento de mercadorias de um estabelecimento de uma mesma empresa, mesmo que entre estados diferentes da federação, vez que não ocorre a circulação jurídica do bem, apenas a movimentação física, ou seja, não há a transferência da titularidade jurídica do bem, inteligência do art. 155, II, da CF/88. Precedentes do STF e STJ. Apelação improvida e sentença mantida, inclusive, em reexame necessário.**

O Estado não pode engessar seus entendimentos a aplicabilidade ou não de dispositivo de legais. Deve-se observar que a Lei em comento é de 1996, em uma realidade completamente diferente da atual, quando os Tribunais Superiores já se posicionaram exaustivamente sobre o tema.

As súmulas são cristalização das jurisprudências, elas não vinculam na esfera administrativa, todavia sinalizam o caminho que deve ser adotado no judiciário. Assim, a resistência do Estado em flexibilizar sua posição poderá trazer prejuízo ao erário, em uma possível condenação em honorários sucumbenciais, os quais, provavelmente, ocorreriam em uma demanda no âmbito da Justiça.

Pelo acima exposto, divirjo do Relator e voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, para modificar o acórdão de Primeira Instância, quanto as infrações 2, 4, 6, 7 e 8.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299904.0001/11-0, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.142.170,55**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alíneas “a” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/9196, com os acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

**VOTO VENCEDOR** (Infrações 2, 4, 6, 7 e 8) - Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Eduardo Ramos Santana, Edmundo José Bustani Neto e Rubens Bezerra Soares.

**VOTO DIVERGENTE** (Infrações 2, 4, 6, 7 e 8) - Conselheiras: Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rosany Nunes de Melo Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de novembro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES - VOTO DIVERGENTE  
(Infrações 2, 4, 6, 7 e 8)

ANGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS