

AI Nº - 299904.0001/13-7  
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS  
AUTUANTES - JUDSON CARLOS SANTOS NERI e TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS  
ORIGEM - SAT/COPEC  
INTERNET - 25/09/2013

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0152-05/13**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Exigência reconhecida; **b)** SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO AO PROCESSO INDUSTRIAL. Do custo industrial deve-se interpretar que parcelas ensejam crédito fiscal do ICMS e quais não autorizam o crédito do ICMS, independentemente da utilização do transporte de pessoal ser relativo a funcionários lotados na unidade fabril. Não há previsão na legislação legal para utilização de crédito fiscal para tal finalidade. Item subsistente; **c)** CRÉDITO PRESUMIDO. LANÇAMENTO DE “CRÉDITO PRESUMIDO TRANSFÉNCIA DE BENS DE USO E CONSUMO”. Escrituração no livro Registro de Apuração do ICMS, sem qualquer comprovação documental. Exigência subsistente. **d)** ESTORNO DE DÉBITO. Procedimentos em desacordo com a legislação. Comprovado que parte da exigência fiscal é insubsistente. Revisão efetuada pelos autuantes. Indeferido pedido de diligência e/ou perícia fiscal - contábil. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 25/03/2013, para exigir ICMS no valor total de R\$1.556.222,09, em razão das seguintes imputações:

INFRAÇÃO 1 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. Este item está relacionado à Nota Fiscal nº 14737, de 02/03/2010, registrada à fl. 7, do livro Registro de Entrada de 03/2010, conforme demonstrativo Anexo A. Valor exigido: R\$25,70. Multa: 60%, prevista no art. 42, inc. VII, “a”, da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 2 – Utilizou indevidamente crédito fiscal referente a serviço de transporte de interestadual e intermunicipal não vinculado o processo de industrialização, produção agropecuária, geração ou extração, que resulte em operações de saídas tributadas. Referente ao transporte de pessoal conforme demonstrativo Anexo B, notas fiscais da VIAÇÃO NOVO HORIZONTE e CONSEIL, e cópias do registro de Entradas anexas. Meses autuados: mar e mai a nov de 2010. Valor exigido: R\$374.492,61, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, “a”, da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 3 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente às transferências de bem de uso e consumo. Apuração do crédito presumido em desacordo com a legislação estabelecida, conforme demonstrativo integrante do Anexo C. ocorrência verificada nos meses já a dez de 2010 e jan e dez de 2011. Valor exigido: R\$1.171.937,11, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, “a”, da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 4 – Efetuou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação do imposto. Refere-se às notas fiscais complementares emitidas pelo DNIT, em cujas notas originais o ICMS

devido foi calculado a menor. Informaram os autuantes, que parte dos estornos indevidos foram regularizados através de denúncia espontânea, conforme Demonstrativo que compõe o Anexo D do Auto de Infração. Ocorrência do mês de mai/2010. Valor exigido: R\$9.766,67, aplicada à multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96.

Foi apresentada defesa, apensada às fls.132 a 148 e anexos (fls. 149 a 3663). A peça impugnatória se encontra subscrita advogado com procuraçāo nos autos. Inicialmente o patrono do autuado alerta para a tempestividade da peça defensiva e em seguida elabora uma síntese das acusações fiscais. Reconhece a procedência da infração nº 1 e informa que fará a juntada aos autos do correspondente comprovante de pagamento do ICMS.

Em seguida são apresentadas as razões defensivas relativas aos demais itens do Auto de Infração.

No tocante à infração nº 2, o autuado discorre que a autoridade fiscal tipificou a conduta da Defendente como contrária ao artigo 97, inciso II, alínea ‘c’ e 124 do RICMS/BA/97 aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 1997. Em anexo ao Auto (Anexo B), relacionou planilha com as notas fiscais emitidas por empresas prestadoras de serviço de transporte, tomado pela Defendente, e cópias do Registro de Entrada.

Disse que o uso do crédito decorrente dos serviços de transporte tomados pela Defendente no presente caso é hígido e está de acordo com a legislação. Transcreveu o art. 97, inciso II do RICMS/BA/97, mencionado na autuação.

Entende que de acordo com o Regulamento do Estado da Bahia, é vedada a utilização de crédito decorrente de serviço de transporte interestadual e intermunicipal não vinculado a processos de industrialização, produção agropecuária, geração ou extração dos quais resultem operações de saídas não tributadas. Todavia a norma regulamentar admite a utilização do crédito fiscal decorrente daqueles serviços que estejam vinculados a processo de industrialização, produção agropecuária, extração ou geração de energia, nos termos do art. 93, III, letra “c”, do RICMS/BA, também transscrito na peça de defesa.

Afirma que as notas fiscais que deram ensejo à escrituração dos créditos são decorrentes de serviço de transporte tomados pela Defendente para conduzir seus empregados que laboram na área de produção do estabelecimento autuado, em regime de turno, conforme demonstram os contratos de transporte e notas fiscais acostadas à defesa (Doc. 3 – Contratos de transporte e notas fiscais).

Em seguida, argumenta que o direito ao crédito fiscal do ICMS decorre da Constituição Federal (CF), mais precisamente da regra da não - cumulatividade, prevista no art. 155, § 2º, I da CF, cabendo à Lei Complementar disciplinar o regime de compensação do imposto (art. 155, XII, c, CF), cujo trecho também transcreve na peça defensiva. Citou também a LC nº 87, de 1996, art. 20, §§ 1º e 2º:

Sustenta, portanto, que o serviço de transporte tomado pelo autuado, por estar vinculado a processo de industrialização do estabelecimento, para transporte de pessoal em regime de turno dá direito a crédito de ICMS, devendo a infração 2 ser julgada totalmente improcedente.

Para a infração 3, argumenta que a suposta infração descreve que a Defendente “utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a transferência interestadual de bem de uso e consumo, na apuração do crédito presumido em desacordo com a legislação estabelecida, conforme demonstrativo constante do Anexo C”.

A defesa argumenta que essa exigência não merece guarida, pois equivocado o entendimento desenvolvido pelas Autoridades Fiscais. Pondera que a regra da não - cumulatividade está inscrita na Constituição Federal (art. 155, § 2º, I) constituindo, assim, comando ao qual está submetido não só o Estado, mas também o próprio contribuinte. Que a regra da não - cumulatividade, consagrada na Constituição, segundo o seu próprio texto, torna-se efetiva “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou

*prestação de serviços, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.*

A compensação prevista no mencionado dispositivo constitucional (para a qual a Constituição não estabelece qualquer restrição) significa que o contribuinte deve abater dos débitos originários de suas operações com os créditos oriundos das operações anteriores. A dita compensação deve ser admitida sem restrições, pois, a Constituição Federal não fez qualquer ressalva para esses abatimentos, não sendo, portanto, admissível, nem lícito, que qualquer lei complementar ou ordinária o faça, em desacordo com aquela regra inscrita na Carta Magna, tão pouco a própria Autoridade Fiscal. Sobre o tema transcreveu lições do tributarista Roque Antônio Carrazza, “*in verbis*”:

*“A regra em exame não encerra mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão seguir ou deixar de seguir. Muito pelo contrário, ela aponta uma diretriz imperativa, que dá ao contribuinte o direito subjetivo de ver observado, em cada caso concreto, o princípio da não – cumulatividade do ICMS”.*

(...)

*“O que estamos procurando ressaltar é que, se lhe for negado o direito de ver abatido, ao pagar o imposto, o montante de ICMS devido nas operações ou prestações anteriores, o contribuinte poderá, com base exclusivamente na Lei Maior, fazer valer seu direito constitucional à não cumulatividade”.*

No presente caso, a defesa apresenta cópias dos documentos relacionados com as operações autuadas (Doc. 4 – Notas fiscais de transferências interestaduais, livros e demonstrativos), através dos quais remeteu bens de uso e consumo para seus estabelecimentos localizados em outros Estados da federação.

Mais à frente sustenta que a dita operação não é tributada pelo ICMS, por constituir mera transferência entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, entendimento já consagrado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ (Súmula 166). A Defendente emitiu nota fiscal com o destaque do ICMS pela alíquota interestadual, registrando em sua conta gráfica o referido débito junto ao Estado da Bahia. Para observar regra constitucional da não - cumulatividade lançou em sua escrita o crédito correspondente a operações anteriores, conforme demonstrativos e livros em anexo, compensando o que foi devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas anteriores pelo **mesmo ou outro** Estado ou pelo Distrito Federal.

Frisou que a sua conduta da Defendente teve como objetivo resguardar não só seu direito subjetivo a dita compensação, mas, também, observar o mandamento constitucional da regra da não - cumulatividade. Transcreveu ensinamentos doutrinários do tributarista pátrio, Paulo de Barros Carvalho:

*O primado da não - cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiam, com pelos próprios agentes da Administração Pública. E tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICM e ao IPI consagra a obrigatoriedade do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo “contribuinte”, de considerar-lhes os créditos, ainda que contra sua vontade. (grifos nossos)*

Pede que a infração 3 seja julgada totalmente improcedente.

Em relação à infração 4, a defesa sustenta a improcedência da exigência fiscal. Declara que todos os estornos indevidos foram regularizados através de denúncia espontânea ou recolhidos antes da lavratura do Auto de Infração ora combatido, tudo conforme demonstrado nas cópias das notas fiscais e documentos de arrecadação estadual, bem como demonstrativos em anexo (Doc. 5 – Notas fiscais, DAE’s e demonstrativos). Os estornos supostamente não regularizados pela Defendente encontram-se listados no Anexo D do Auto de Infração, totalizando um valor histórico de R\$9.766,67. Apresentou na peça defensiva, as razões e respectivas notas fiscais para justificar a não exigibilidade da atuação nesse item, conforme abaixo:

*Notas Fiscais de nº 11369-4 e 11031:* Os estornos efetuados em função das notas fiscais complementares nº 11369-4 e 11031-4, nos valores de R\$1.316,26 e R\$2.611,48 ocorreram em virtude

de erro no destaque do valor do tributo, efetuado a maior de forma equivocada. As referidas notas fiscais tiveram como objetivo complementar, respectivamente, as Notas Fiscais originais de nºs 42423-4 e 41242-4, pois nestas últimas ocorreu destaque a menor de ICMS, a uma alíquota de 12%, quando deveria ser de 17%. No entanto, foram emitidas as Notas Fiscais nºs 11369-4 e 11013-4, com destaque nos respectivos valores de R\$1.316,26 e R\$2.611,48, superiores ao devido.

Para regularizar a situação, a Defendente estornou tais valores da apuração, emitiu as Notas Fiscais de nºs 11717, 11714 e 11335, nos valores efetivamente devidos, efetuando, também os estornos quanto a estas últimas, recolhendo os valores, via denúncia espontânea, nos DAE's anexos, com os valores demonstrados em tabela inserida às fls. 3384, 3385 do PAF.

Para a defesa estaria demonstrado o efetivo recolhimento dos valores exigidos quanto às Notas Fiscais de nºs 11369-4 e 11013-4. Sustenta, portanto, que a infração 4 deva ser julgada improcedente quanto a este ponto.

*Nota Fiscal nº 11669:* Do mesmo modo, deve ser julgada improcedente a exigência quanto à Nota Fiscal de nº 11669, de 31/05/2010, no valor de R\$1.510,03, pois tal estorno foi regularizado por meio de denúncia espontânea, conforme DAE anexo e demonstrativo, anexado à fl. 3386 dos autos.

*Demais notas fiscais relacionadas no anexo D:* com relação às demais notas fiscais que totalizam um valor exigido de R\$4.328,90, este foi devidamente recolhido antes da autuação, conforme consta cópia do DAE nº de série/nosso número 1001863423, em anexo, fls. 3383.

Conclui pedindo que a infração 4 também seja julgada totalmente improcedente.

Ao finalizar, o patrono da empresa formulou requerimento pela improcedência do Auto de Infração relativamente aos itens impugnados. Protestou também pela produção de todos os meios de provas admitidos em direito, em especial a produção de prova documental e a perícia contábil e técnica, com nomeação de assistente quando do deferimento do pedido.

Acostou ao processo os seguintes documentos: doc. 1- instrumento de mandato (fls. 1 a 24); doc. 2 – Portaria nº 3/2013 (fl. 25); doc. 3 – contratos de transporte e notas fiscais (fls. 26 a 88); doc. 4 – notas fiscais de transferências interestaduais, livros e demonstrativos (fls. 89 a 3.338); doc. 5 – notas fiscais, DAE's e demonstrativos (fl. 3.339 a 3.500); e, doc. 6 – disco de armazenamento de dados (fl. 3.501).

Prestada a informação fiscal às fls. 3.667 a 3.672. Nesta peça os autuantes após fazerem uma síntese dos argumentos defensivos, afirmaram que não fariam qualquer análise dos argumentos do autuado quanto à interpretação da Constituição Federal e Lei Complementar nº 8796, restringindo-se à abordagem das questões técnicas e tributárias objeto da lide. Em seguida se debruçaram sobre cada uma das infrações.

**Infração 1:** Reconhecida pelo autuado.

**Infração 2:** Conflitante com as argumentações do autuado 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 nesse Conselho. Citarão decisões de órgãos colegiados: da Câmara Superior através dos Acórdãos CS Nº 0222/00 e Câmaras de Julgamento, Acórdãos CJF nºs 0435-11/06, 0079-11/05 e 0071-12/05. Pediram pela manutenção, na íntegra, da exigência fiscal.

**Infração 3:** O autuado contesta que “*muito embora a dita operação não seja tributada*”, visto que constitui mera transferência entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, entendimento já consagrado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ emitiu nota fiscal com o destaque do ICMS pela alíquota interestadual, registrando em sua conta gráfica o referido débito junto ao Estado da Bahia. No entanto, com o fim de observar regra constitucional da não - cumulatividade lançou em sua escrita o crédito correspondente a operações anteriores compensando-se o que foi devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços.

Os autuantes informaram que as operações de saídas por transferências conforme listadas no Anexo C, às folhas 83 a 126 do PAF não foram tributadas em sua totalidade. O Artigo 96 estabelece as regras de concessões de crédito presumido nas transferências interestaduais, não facultando ao contribuinte agir em desacordo com a legislação. Transcreveram a íntegra do Artigo e inciso citados do RICMS-BA.

No entendimento dos autuantes: 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 a efetivação dos cálculos. O contribuinte foi intimado a apresentar estas notas fiscais, conforme folhas 13 e 15 do PAF, não se manifestando até a execução do Auto de Infração.

Por essa razão mantiverem os termos da Autuação.

**Infração 4:** Os autuantes afirmam a defesa equivocam-se quando alega estaria demonstrado o efetivo recolhimento dos valores exigidos quanto às Notas Fiscais de nºs 11369-4 e 11013-4, e que a infração 4 deve ser julgada improcedente quanto a este ponto. Segundo a peça de defesa os estornos efetuados em função das Notas Fiscais Complementares nº 11369-4 e 11031-4, nos valores de R\$1.316,26 e R\$2.611,48 ocorreram em virtude de erro no destaque do valor do tributo, efetuado a maior de forma equivocada. As Notas Fiscais de nºs 11369-4 e 11031-4 tiveram como objetivo complementar, respectivamente, as Notas Fiscais Originais de nºs 42423-4 e 41242-4, pois nestas últimas ocorreu destaque a menor de ICMS, a uma alíquota de 12%, quando deveria ser de 17%. Assim, para regularizar a situação deveria ter sido emitida notas fiscais com os respectivos valores de R\$1.257,33 e R\$1.319,94, conforme demonstrado. No entanto, foram emitidas as Notas Fiscais nºs 11369-4 e 11013-4, com destaque nos respectivos valores de R\$1.316,26 e R\$2.611,48, superiores ao devido.

Para regularizar a situação, a Defendente estornou tais valores da apuração, emitiu as Notas Fiscais de nºs 11717, 11714 e 11335, nos valores efetivamente devidos, efetuando, também os estornos quanto a estas últimas, recolhendo o valor via denúncia espontânea.

Afirmam os autuantes: de acordo com o RICMS, é vetado o procedimento do contribuinte em efetuar estorno de débito de valor constante em documento fiscal, conforme descrito no arts. 112 e 113, do RICMS/97, abaixo transcritos:

***Do Estorno ou Anulação do Débito Fiscal***

***Art. 112.*** *O débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.*

*§ 1º Se o imposto já houver sido recolhido, far-se-á o estorno ou anulação mediante utilização de crédito fiscal, nos termos do inciso VIII do art. 93, nos casos de pagamento indevido em virtude de erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preparo do documento de arrecadação.*

*§ 2º É vedada a restituição ou a autorização para aproveitamento como crédito fiscal, ao estabelecimento remetente, do valor do imposto que tiver sido utilizado como crédito pelo estabelecimento destinatário, a menos que se comprove que o mesmo procedeu ao estorno do respectivo valor.*

*§ 3º No caso de devolução de bens adquiridos para uso, consumo ou ativo permanente, já tendo sido paga a diferença de alíquotas, o estorno do débito atenderá ao disposto no § 2º do art.652.*

*§ 4º O débito fiscal lançado a mais ou indevidamente, quando não for admissível o estorno ou anulação nos termos deste artigo, poderá ser objeto de pedido de restituição, na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.*

***Art. 113.*** *A escrituração fiscal do estorno ou anulação de débito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será "Estorno de Débito", consignando-se o respectivo valor no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro "Crédito do Imposto - Estornos de Débitos".*

O contribuinte efetuou denúncias espontâneas para regularizar a situação dos estornos de débitos indevidos lançados, conforme quadro apresentado na peça informativa, transscrito abaixo:

Nº da Denúncia Espontânea	Valor do DAE	Data do Pagamento
6000002181102	26.904,62	31/05/2010

6000002176109	27.970,57	31/05/2010
6000002214108	28.449,96	31/05/2010
6000002192104	32.301,25	31/05/2010
6000002180106	32.861,19	31/05/2010
6000002205109	35.382,77	31/05/2010
6000002198102	36.302,23	31/05/2010
6000002225100	37.547,90	31/05/2010
6000002193100	38.167,50	31/05/2010
6000002200107	39.200,94	31/05/2010
6000002185108	40.606,81	31/05/2010

Os autuantes acataram a Nota Fiscal de nº 11669, de 31/05/2010, no valor de R\$1.510,03, cujo estorno foi regularizado por meio de Denúncia Espontânea nº 600000.2180/10-6, nos valores de R\$1.459,81 e R\$50,22. Com a informação sobre o DAE nº 1001863423 no valor de R\$4.328,90, recolhido em 30/06/2010, apesar de não estar anexo à folha 3.383, conforme consta da peça de defesa restou comprovado o recolhimento das diversas notas fiscais correspondentes ao lançamento do estorno de débito de R\$4.328,90.

Desse modo novo demonstrativo de débito foi elaborado abatendo-se os valores comprovados, restando os estornos de débitos das Notas Fiscais nºs 113694 e 11031, nos valores de R\$1.316,26 e R\$2.611,48, cuja regularização não foi efetuada, na forma do RICMS97.

Ressaltaram os autuantes que conforme folhas 08 a 11 do PAF e correspondências enviadas eletronicamente, por diversas vezes, tentaram obter esclarecimentos a respeito dessas divergências junto ao contribuinte, não logrando sucesso.

Foi juntado às fl. 3.676/3.677 cópia do DAE atestando a quitação do imposto relativo à infração nº 1, no valor de R\$25,70, com os respectivos consectários, totalizando a quantia de R\$37,65.

A empresa, através de seu patrono, apresentou contra-razões à informação fiscal, anexadas às fls. 3.681 a 3.689 do PAF.

Registra a defesa que na informação fiscal, os fiscais autuante, em síntese, mantiveram as infrações 2 e 3 em sua totalidade. Reconheceram, quanto à infração 4, parte dos argumentos defensivos, reduzindo o respectivo valor da autuação, mantendo aquele relativo às Notas Fiscais nºs 113.694 e 11.031, nos montante de R\$1.316,26 e R\$2.611,48.

A impugnante, todavia, volta a sustentar que os argumentos das autoridades fiscais não podem prevalecer.

Relativamente às infrações 2 e 3 foram reiterados os argumentos expendidos na peça original de defesa, ocasião em que postulou pela improcedência das duas imputações. Requereu ainda, caso a Junta de Julgamento Fiscal entenda como relevante para o deslinde da demanda, no tocante à infração 3, que seja determinada a realização de perícia ou diligência fiscal por auditor estranho ao feito, de modo a verificar se, de fato, ocorreu a utilização de crédito presumido como base em saídas não tributadas, fato, aliás, não demonstrado pelas autoridades fiscais ou utilizado como base para imputação da infração.

No tocante à infração 4, as autoridades autuantes não acataram os argumentos defensivos quanto às Notas Fiscais nºs 113694 e 11031, apontando que não foi efetuada regularização na forma do RICMS/97. Para a defesa os argumentos das autoridades fiscais não merecem prosperar. A impugnante reiterou também neste ponto os argumentos articulados na peça de defesa.

Ao finalizar a impugnação, o contribuinte, através de seu patrono, requereu que o Auto de Infração seja julgado improcedente anulando-se as infrações imputadas com homologação do pagamento já efetuado.

## VOTO

Inicialmente, faz-se necessário 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 no Processo Administrativo Fiscal, inseridas, 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. Os autuantes e o autuado anexaram no processo farta documentação, que se revela suficiente para a formação do convencimento deste relator, a exemplo de: contratos de transporte e notas fiscais; notas fiscais de transferências interestaduais, livros e demonstrativos; DAE's; e disco de armazenamento de dados.

As questões relativas à constitucionalidade e legalidade das normas que serviram de base para fundamentar o lançamento fiscal em exame não serão apreciadas por este colegiado, pois falece competência às instâncias administrativas para afastar a aplicação de normas do RICMS ou da lei ordinária do ICMS, por expressa disposição do art. 167, do RPAF/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia).

No tocante à infração 1, relativa à utilização de crédito indevido por aquisição de material de uso e consumo, da Nota Fiscal nº 14.737, emitida em 02/03/2010, o contribuinte efetuou o recolhimento do imposto lançado, encerrando a lide, conforme atesta o documento apensado às fls. 3.676/3.677. Os valores recolhidos (R\$25,70 + acréscimos legais) deverão ser homologados.

A infração 2 trata da utilização indevida de crédito fiscal referente a serviço de transporte de pessoal não vinculado ao processo de industrialização, nos meses de março, maio, junho, julho, agosto, setembro e outubro do exercício de 2010. O recorrente contrata empresas de transporte para que seus empregados se desloquem até o ambiente de trabalho, em regime de turno. O sujeito passivo entende que o transporte do parque industrial (área de produção) tem natureza de custo de produção e que o crédito destacado nos documentos fiscais emitidos pelas transportadoras podem ser apropriados na escrita fiscal da empresa.

O Regulamento do ICMS vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, ao disciplinar o regime de crédito fiscal dispõe, em comandos específicos, as seguintes regras:

*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.*

O autuado desenvolve atividade de extração de petróleo e seu refino, com posterior comercialização dos produtos resultantes. A possibilidade de uso de crédito fiscal do ICMS relativo aos serviços de transporte, contratadas junto a empresas de transporte, deve ser interpretado à luz do bem quem está sendo transportado. Em outras palavras: se o que está sendo transportado (mercadoria ou outro bem, material ou imaterial) gera crédito para o estabelecimento adquirente é também assegurado o correspondente crédito do ICMS incidente sobre o serviço de transporte. De forma contrária: se o transporte se refere a mercadorias ou bens que a legislação não assegura o direito ao crédito, o frete vinculado a essas operações também não gera direito ao crédito.

No caso concreto os documentos fiscais e correspondentes contratos juntados pelo autuado na fase de defesa revelam que a empresa autuado contratou serviços de transporte de seu pessoal, estando a controvérsia em torno da apropriação de créditos fiscais dos funcionários das áreas de produção.

Os custos com a mão-de-obra empregada na atividade fabril de uma empresa são, em regra, contabilizados como custos diretos de produção, da mesma forma que as mercadorias que ali ingressam - matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Todavia, nem todas as aquisições de mercadorias e bens, mesmo que contabilizados como custo de produção, geram direito de apropriação de crédito fiscal na conta corrente do ICMS.

Os valores relativos à mão-de-obra da área fabril, mesmo estando inseridos no rol dos custos da produção industrial, não se encontram submetidos à tributação pelo ICMS. O ICMS não incide, diretamente, sobre os gastos com mão-de-obra. Por essa razão não há base legal para a apropriação de créditos de serviços de transporte de funcionários, seja da área de produção ou dos setores administrativos da empresa.

Essa tem sido a linha interpretativa adotada Conselho Estadual de Fazenda da Bahia (CONSEF) em inúmeros julgados, conforme seguintes acórdãos: Câmara Superior ACÓRDÃO Nº 0222/00; 2ª Câmara de Julgamento Fiscal ACÓRDÃO Nº 0071-12/05; 1ª Câmara de Julgamento Fiscal ACÓRDÃO Nº 0079-11/05; 0199-11/06; 0435-11/06 e 0361-11/11. Quanto a este último acórdão reproduzo o trecho da ementa que trata do assunto aqui abordado: ***"SERVIÇOS DE TRANSPORTE NÃO VINCULADOS AO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. TRANSPORTE DE PESSOAL. Quanto ao serviço de transporte de pessoal do setor industrial, não há direito ao crédito fiscal, consoante o disposto no art. 93, § 1º, I 'a', do RICMS/97."***

Na mesma linha de entendimento as decisões proferidas em 1ª Instância de Julgamento, ainda de forma não unânime. Cito como exemplo do ACÓRDÃO Nº 0102-05/12, com o seguinte trecho da ementa: ***"CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. (...) b) SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO AO PROCESSO INDUSTRIAL. Do custo industrial deve-se interpretar que parcelas ensejam crédito fiscal do ICMS e quais as que não autorizam o crédito de ICMS. Independentemente da utilização do serviço de transporte de pessoal ser relativo a funcionários lotados na unidade fabril, não há previsão legal para utilização de crédito fiscal para tal finalidade. Item subsistente".***

Frente ao exposto, a infração 2 deve ser mantida sem qualquer alteração. O contribuinte deverá ser intimado a recolher o ICMS no valor de R\$374.492,61, mais acréscimos legais.

Relativamente à infração nº 3 que contém a acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no montante R\$1.171.937,11, referente às transferências interestaduais de bens de uso e consumo, verifico que o cerne da questão reside na apuração do crédito presumido lançado no livro Registro de Apuração do ICMS. De acordo com a defesa as apropriações dos créditos foram efetuadas em conformidade com o princípio da não cumulatividade do ICMS e em obediência às disposições do art. 96, inc. IV, do RICMS/97. Citou ainda a Súmula nº 166 do STJ. Os autuantes, por sua vez, após reproduzirem o dispositivo regulamentar, concluíram que o crédito presumido a ser

lançado (se houver), deveria ser efetuado de acordo com o RICMS, tornando-se necessário o resgate das notas fiscais originais de entrada para a execução dos cálculos. O contribuinte não efetuou a entrega das notas de aquisição, apesar de ter sido formalmente intimado (fls. 13 e 15 do PAF).

Da análise conjunta das provas verifico que os lançamentos dos créditos presumidos não têm qualquer referência aos documentos de aquisição dos bens transferidos. Da mesma forma, o autuado não adotou qualquer metodologia de apuração que fizesse referência aos critérios de quantificação dos créditos fiscais originários das aquisições, a exemplo de preço médio, último a entrar - primeiro a sair (UEPS), primeiro a entrar - primeiro a sair (PEPS). A ausência da documentação comprobatória para a homologação dos lançamentos efetuados na escrita fiscal do contribuinte bem como de critérios para a quantificação dos créditos de origem, torna a exigência subsistente, no valor lançado, de R\$1.171.937,11, mais acréscimos legais.

Na infração 4, que contempla a acusação de estornos de débitos de ICMS em desacordo com a legislação, após revisão efetuada pelos autuantes, a partir dos argumentos articulados na peça defensiva, remanesce a exigência quanto às Notas Fiscais Complementares nºs 11369-4 e 11031-4, nos valores de R\$1.316,26 e R\$2.611,48. Em relação a essas notas fiscais foi verificado que as mesmas não integraram as denúncias espontâneas listadas na defesa. Sequer foi trazido aos autos os documentos de arrecadação comprovando os recolhimentos das referidas operações. Mantendo em parte este item do lançamento, com os valores correspondentes às Notas Fiscais de nºs 11369-4 e 11031-4.

Considerando o acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor principal de R\$1.550.383,16, que passa a ter a seguinte composição quantos aos débitos apurados, por infração:

Infração 1 – R\$25,70 – ICMS pago – para homologação;  
Infração 2 – R\$374.492,61 – item procedente;  
Infração 3 – R\$1.171.937,11 – item procedente; e  
Infração 4 – R\$3.927,74 – item procedente em parte.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299904.0001/13-7, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.550.383,16**, 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 homologado o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de setembro de 2013.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO - JULGADOR