

**PROCESSO** - A. I. 299904.0001/13-7  
**RECORRENTE** - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A - PETROBRÁS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0152-05/13  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 05/08/2014

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.JF Nº 0182-11/14

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **b)** SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO AO PROCESSO INDUSTRIAL. O custo com transporte de pessoal compõe custo de mão de obra e não há previsão legal para utilização de crédito fiscal do imposto. Mantida a Decisão. **c)** CRÉDITO PRESUMIDO. LANÇAMENTO DE “CRÉDITO PRESUMIDO TRANSFÊNCIA DE BENS DE USO E. CONSUMO”. Depois da interposição do recurso, o sujeito passivo quitou o débito com aproveitamento de benefício fiscal instituído em lei. Crédito tributário extinto pelo pagamento. Recurso Prejudicado. **d)** ESTORNO DE DÉBITO. Documentos fiscais juntados com o recurso e defesa comprova que parte do débito foi recolhido por meio de Denúncia Espontânea, antes do início da ação fiscal. Refeito os cálculos o que culminou em inexistência de débito. Reformada em parte a Decisão. recorrida Recurso Voluntário **PREJUDICADO** com relação à infração 3 e **PROVIDO** no tocante à infração 4. Decisão unânime quanto às infrações 3 e 4, e não unânime, quanto à infração 2.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a Decisão da 5ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 25/03/13, para exigir ICMS no valor de R\$1.556.222,09. O Recurso se refere as seguintes infrações:

*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 Anexo B, notas fiscais da VIAÇÃO NOVO HORIZONTE e CONSEIL, e cópias do livro REM (2010) - R\$374.492,61, acrescido de multa de 60%.*

*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. (2010 e 2011) - R\$1.171.937,11, acrescido da multa de 60%.*

*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 Anexo D (mai/2010) - R\$9.766,67, acrescido da multa de 60%.*

Na apreciação da lide a 5ª JJF (fls. 3695/3703), inicialmente afastou a preliminar de nulidade por entender que o lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais previstas, com juntada de provas para a fundamentação as acusações fiscais. Indeferiu o pedido de realização de diligência e/ou perícia, justificando que foi anexado ao processo documentação que se revela

suficiente para a formação do convencimento do relator, a exemplo de: contratos de transporte, notas fiscais, livros, demonstrativos, DAE's e disco de armazenamento de dados.

Justificou a não apreciação questões relativas à constitucionalidade e legalidade das normas que embasaram o lançamento fiscal, em razão da disposição do art. 167 do RPAF/BA.

Ressaltou que o sujeito passivo efetuou o recolhimento do imposto lançado na infração 1, com os devidos acréscimos legais, inexistindo lide e que deve ser homologado.

No mérito quanto às infrações 2, 3 e 4 apreciou que:

*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 subseqüentes 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 subseqüentes 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 autuada 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 Nºs 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 PROCESO 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. Mantenho 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.*

No Recurso Voluntário interposto (fls. 3714/3730), inicialmente o recorrente comenta a autuação, argumentos expendidos na defesa, inclusive reconhecendo a infração 1, tempestividade do Recurso, alegando que a Decisão deve ser reformada, pelas razões que passou a expor.

No tocante à infração 2, ressalta que a fiscalização tipificou a conduta como contrária ao disposto no art. 97, II, ‘c’ e 124 do RICMS/BA/97, relativo a contratação de serviço de transporte de

funcionários, o que foi mantido na Decisão, fundamentando inexistir base legal de acordo com precedentes julgados pelo CONSEF. Entende que a fundamentação é equivocada de que “o ICMS não incide diretamente, sobre os gastos com mão-de-obra”, visto que o art. 97, II do RICMS/BA/97, que transcreveu à fl. 3.718, veda a utilização de crédito decorrente de serviço de transporte não vinculado a processos de industrialização, que resultem em operações de saídas não tributadas.

Bem, como o art. 93, III, “c” do citado RICMS, admite a utilização do crédito fiscal decorrente de serviços contratados que estejam vinculados a processo de industrialização.

Argumenta que as notas fiscais objeto da autuação se referem a serviço de transporte de funcionários que laboram na área de produção, em regime de turno, conforme contratos de transporte e notas fiscais acostadas à defesa, cujo crédito fiscal lhe é assegurado pelo princípio da não-cumulatividade (art. 155, §2º, I da CF; art. 20, §§ 1º e 2º da LC 87/96).

Afirma que o entendimento equivocado da Decisão ora recorrida, se deve à interpretação da regra prevista no art. 31, IV do Convênio ICMS 66/88, que estabelecia vedação de crédito relativo às prestações de serviço de transporte que não estivesse vinculado a prestação de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadoria ou processo de produção. Afirma que foi revogado pelo art. 20, §1º da LC 87/96, o qual estabeleceu regra mais ampla para permitir o uso de crédito de serviços tomados quando vinculados à atividade do estabelecimento.

Transcreve a Decisão proferida pela Segunda Turma do STJ no REsp 1175166/MG, no qual foi admitido a utilização de crédito fiscal decorrente de insumo vinculado à atividade de prestação de serviço de transporte (fl. 3721).

Requer provimento do Recurso para reformar a Decisão pela improcedência da infração 2, inclusive de revisão dos precedentes que não se coadunam com a melhor interpretação jurídica.

No tocante à infração 3, relativo a *utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a transferência interestadual de bem de uso e consumo*, afirma que a Decisão deve ser reformada, por entender que a regra da não-cumulatividade (art. 155, §2º, I) prevê a compensação dos débitos originários os créditos oriundos das operações anteriores e não há previsão de restrições na CF. Transcreve parte de texto de doutrinadores, cita a Súmula 166 do STJ que preconiza não incidência do ICMS nas operações interestaduais. Requer reforma da Decisão.

Quanto à infração 4, relativa a *estorno de débito de ICMS calculado a menor, regularizados em parte através de Denúncia Espontânea* ressalta que foi acatado parte dos argumentos defensivos, mantendo a exigência relativa às NFs 11369-4 e 11031-4, nos valores de R\$1.316,26 e R\$2.611,48.

Afirma as mencionadas notas fiscais complementaram valores das Notas Fiscais nº 42423-4 e 41242-4, com destaque a menor de ICMS, a alíquota de 12% em vez 17%.

Diz que para regularizar a situação deveria ter emitido NFs com valores de R\$1.257,33 e R\$1.319,94, porém foram emitidas as Notas Fiscais nº 11369-4 e 11013-4 com valores de R\$ 1.316,26 e R\$ 2.611,48, superiores ao devido, motivo pelo qual estornou tais valores da apuração e emitiu as Notas Fiscais de nº 11717, nº 11714 e 11335, nos valores efetivamente devidos, efetuando, também os estornos quanto a estas últimas, recolhendo o valor via Denúncia Espontânea nos DAEs anexos, conforme demonstrativos às fls. 3726 a 3729.

Pelo exposto, requer reforma da Decisão pela improcedência da infração 4.

Em 27/12/14, o sujeito passivo peticionou juntada de DAEs (fls. 3735/3739), comunicando que aproveitando os benefícios da Lei 12.903/13, efetuou o pagamento integral dos valores exigidos na infração 3, desistindo do Recurso interposto, com relação a esta infração.

A PGE/PROFIS no Parecer à fl. 3741 e verso, quanto à infração 2, ressalta que não deve ser provido o Recurso tendo em vista que a jurisprudência firmada no CONSEF, em especial o Acórdão CSJF 0220/00 da Câmara Superior, pacificou que o serviço de transporte de pessoal do setor industrial não gera direito a crédito do ICMS, nos termos do art. 93, §1º, I, “a” do RICMS/97.

A Secretaria do CONSEF acostou à fl. 3747, demonstrativo constante do SIGAT no qual consta o pagamento dos valores relativos às infrações 1 e 3.

Na assentada do julgamento o recorrente citou Decisão contida na Apelação 37 – 0073842.2010.8.05.0001 na qual o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia decidiu pela legalidade do aproveitamento do crédito fiscal de ICMS relativo à prestação de serviço de transporte de pessoal.

## VOTO

No Recurso Voluntário interposto, o sujeito passivo inicialmente contestou a Decisão no que se refere às infrações 2, 3 e 4, vindo posteriormente reconhecer o débito integral indicado na Decisão proferida pela 5ª JJF, relativo à infração 3, efetuando o respectivo pagamento, desistiu do Recurso apresentado, tornando-a ineficaz, conforme previsto no art. 122, inciso IV do RPAF/BA.

Em consequência, considero PREJUDICADO o Recurso Voluntário apresentado, no tocante à infração 3, devendo ser homologado o pagamento correspondente.

Quanto à infração 2, o recorrente alega que os serviços de transportes de pessoal contratados estão vinculado a atividade de produção e que é legítima a utilização do crédito fiscal.

Verifico que a JJF fundamentou a sua Decisão afirmando que o RICMS/97 vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, no seu art. 93, III, §1º ao disciplinar o regime de crédito fiscal dispõe que “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 estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou 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 ainda que (II) as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto.

Pelo exposto, conforme fundamentado na Decisão ora recorrida, a empresa desenvolve atividade de extração e refino de petróleo, sendo assegurado o crédito fiscal relativo à prestação de serviço de transporte de mercadoria, bem ou material empregado na comercialização, extração, industrialização cuja saída é tributada.

Entretanto, na situação presente, os serviços de transporte de seu pessoal contratado são alocados como custo de produção referente à mão de obra empregada na atividade fabril, e não há incidência do ICMS sobre estes gastos.

Portanto, não geram direito de apropriação de crédito fiscal na conta corrente do ICMS, conforme fundamentado na Decisão ora recorrida e posicionamento da PGE/PROFIS.

Como ressaltado na Decisão “*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*”, posicionamento consolidado nas decisões emanadas pelo CONSEF em diversos inúmeros julgados, a exemplo dos Acórdãos CJF 0071-12/05; CJF 0079-11/05; CJF 0199-11/06; CJF 0435-11/06 e CJF 0361-11/11 seguindo o entendimento pacificado no Acórdão CSJF 0222/00 da Câmara Superior.

Por isso, não acolho os argumentos de que a Decisão contraria o princípio da não-cumulatividade do ICMS (art. 155, §2º, I da CF; art. 20, §§ 1º e 2º da LC 87/96), nem que a regra restritiva de crédito prevista no art. 31, IV do Convênio ICMS 66/88, tenha sido revogado pelo art. 20, §1º da LC 87/96.

Também, a Decisão proferido pela Segunda Turma do STJ no REsp 1175166/MG, não pode ser utilizada como parâmetro na situação presente (utilização de crédito fiscal decorrente de contratação de serviço de transporte de pessoal), visto que, aquela Decisão trata de crédito fiscal referente à aquisição de insumos (peças de veículos) utilizados na prestação de serviço de

transporte tributado pelo ICMS.

Por fim, quanto a Decisão proferida pelo TJ/BA, entendo que conforme acima apreciado o lançamento foi feito em conformidade com o que determina a legislação do ICMS, e embora haja Decisão judicial em sentido contrário ao que vem sendo decidido por este Conselho, a mesma não tem caráter definitivo, cabe Recurso e não tem efeito vinculante. Por isso, não acato.

Assim sendo, fica mantida a Decisão quanto a Procedência da infração 2.

Relativamente à infração 4, que acusa estornos de débitos de ICMS em desacordo com a legislação, a 5ª JJF decidiu que com a revisão efetuada pelos autuantes, remanesce a exigência quanto às Notas Fiscais Complementares nºs 11369-4 e 11031-4, com valores de R\$1.316,26 e R\$2.611,48.

No Recurso interposto, o sujeito passivo reafirmou que aplicou alíquota de 12% nas Notas Fiscais nºs 42423-4 e 41242-4, quando o correto era 17%, emitiu as Notas Fiscais Complementares nº 11369 e 11013 com valores de R\$ 1.316,26 e R\$ 2.611,48, e por estarem incorretas, efetuou estorno e emitiu as de nºs 11717, 11714 e 11335, recolhendo o valor conforme DE e DAEs (fls. 3726 a 3729).

Pela análise dos elementos contidos no processo constato que:

- a) Os autuantes na informação fiscal afirmaram que não acataram os valores relativos às Notas Fiscais nºs 11369 e 11013, afirmando que se trata de erro no destaque do valor do tributo “*efetuado a maior*” (complementar das Notas Fiscais nºs 42423 e 41242) e não poderia ser regularizada mediante estorno ou anulação do débito, de acordo com o art. 112 do RICMS/97;
- b) A 5ª JJF fundamentou a Decisão afirmando que “as mesmas não integraram as Denúncias Espontâneas” listadas na defesa e que não foi trazido aos autos o DAE correspondente “comprovando o recolhimento das referidas operações”.

Conforme demonstrativo juntado com a defesa às fls. 142 a 145, foram relacionadas as Notas Fiscais nºs 11335 e 11714 (fls. 3660 e 3656) que referenciam complementação de débito relativo as Notas Fiscais nºs 41242 e a de 11717 (fl. 3652) que referencia complementação de débito da Nota Fiscal nº 42423.

Também foi juntado com o Recurso cópias dos DAEs às fls. 3546 e 3547 com valores de R\$26.904,62 e R\$27.970,57 que correspondem às DE 2176/10-9 e 2181/10-2 cujos valores são indicados nos demonstrativos às fls. 144 e 145, os quais relacionam valores das Notas Fiscais nºs 11717, 11335 e 11714.

Pelo exposto, entendo que assiste razão em parte quando os autuantes afirmam que não poderia ter sido regularizado mediante estorno o valor destacado a maior em documento fiscal. Entretanto, constato que as Notas Fiscais nºs 11013 e 11369 (fls. 3654 e 3658) foram emitidas contra o Departamento Nacional de Infraestrutura e Transportes (DNIT), que não é contribuinte do ICMS.

Constato que no momento que foi apresentado a informação fiscal (fl. 3671), os autuantes afirmaram que “*Desse modo novo demonstrativo de débito foi elaborado abatendo-se os valores comprovados descritos, restando os estornos de débitos das notas fiscais 113694 e 11031, nos valores de R\$1.316,26 e R\$2.611,48, cuja regularização não foi efetuado, na forma do RICMS/97*”. Entretanto, não foi juntado qualquer demonstrativo com a informação fiscal (fl. 3673).

Por sua vez, a 5ª JJF decidiu que “*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*” (fl. 3673).

Dessa forma, nesta situação específica, considerando que o valor destacado a maior não possibilitou a utilização do crédito fiscal pelo destinatário e tendo a empresa efetuado o estorno, para neutralizar o valor destacado incorreto e em seguida emitido às Notas Fiscais nºs 11717, 11335 e 11714 para regularizar o erro, efetuando o pagamento mediante Denúncias Espontâneas no mês de maio/10, antes da lavratura do Auto de Infração em 25/03/13, acato os pagamentos

efetuados, o que resulta em valor devido de R\$1.350,46 na infração 4, conforme demonstrativo abaixo.

Nota Fiscal	VALOR/JULGADO	Fl.	Referência	FL.
11.717	3.927,74	3.703	NF 42423	3.662
	-1.257,34	144		
11.335	-14,20	145	NF 41242	144
11714	-1.305,74	145	NF 41242	3.644
VALOR DEVIDO	1.350,46			

Com relação ao valor remanescente de R\$1.350,46 verifico que pelos elementos constantes do processo, refere-se a Nota Fiscal Complementar nº 11669 (fl. 128) que foi emitida para regularizar o faturamento incorreto ao DNIT. Na defesa inicial, a empresa juntou demonstrativo à fl. 146 no qual relacionou outras notas fiscais com valores de complementos totalizando R\$28.449,96, cujo valor foi recolhido mediante DE, cujo valor relacionado à mencionada NF é de R\$1.510,03.

Assim sendo, conforme acima apreciado o valor de R\$1.510,03 relativo à Nota Fiscal nº 11669 já tinha sido recolhido junto mediante DE (fl. 146) e engloba as notas fiscais de ajustes do demonstrativo acima relacionado. Logo, a Decisão proferida pela 5ª JF deveria contemplar a exclusão do valor correspondente, o que resultaria no valor devido de R\$2.577,28 e não R\$3.927,74.

Pelo exposto, considero que o valor remanescente de R\$1.350,46 já foi recolhido na DE (fl. 146) cujo DAE foi acostado à fl. 3383. Fica reformada a Decisão relativa à infração 4, de Procedente em Parte para Improcedente.

Por tudo que foi exposto, considero PREJUDICADO o Recurso Voluntário interposto no que se refere à infração 3, e PROVIDO o mesmo Recurso quanto à infração 4, reduzindo o débito desta infração de R\$3.927,74 para zero, sem modificação de valores em relação às demais infrações.

#### **VOTO DIVERGENTE (Infração 2)**

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

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.

Pelo acima exposto, divirjo do Relator e voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, para modificar o acórdão de Primeira Instância, quanto a infração 2.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299904.0001/13-7**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.546.455,42**, 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 homologadas as quantias já pagas.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Infração 2) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Oswaldo Ignácio amador, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à Infração 2) – Conselheiros(As): Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de junho de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS