

PROCESSO - A. I. N.º 269139.0003/12-6
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS (RP/BA ESTAÇÃO UNIFICADA)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0004-02/13
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 23.10.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.JF Nº 0403-13/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. ESTORNO DE DÉBITO EFETUADO IRREGULARMENTE E UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO PRESUMIDO. Ausência de elementos probatórios dos créditos aproveitados, conforme normas regulamentares, nas transferências interestaduais de materiais de uso e consumo. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 2ª JJF, através do Acórdão nº 0004-02/13, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir o valor de R\$ 3.069.060,69, acrescido da multa de 60%, no exercício de 2010, em razão de utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente à transferência interestadual de bem de uso e consumo, pois usou crédito fiscal de ICMS por estorno de débito, lançado no livro RAICMS, referente às transferências interestaduais de bens de uso e consumo, em desacordo com o que determina o art. 624, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Consta ainda que o contribuinte, nas transferências interestaduais, efetuou o estorno de débito relativo ao valor total do ICMS destacado nas notas fiscais de transferências de material de uso e consumo nos meses de janeiro a dezembro de 2010, e também efetuou um crédito presumido no percentual de 5% calculado sobre o valor contábil das transferências para as seguintes UF's: AL, AM, CE, GO, MT, MG, MS, PE, PR e RJ.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após indeferir o pedido de diligência. No mérito, a JJF aduz que o sujeito passivo realiza transferências interestaduais de material de uso e consumo, CFOP 6557, destacando o ICMS nas notas fiscais de transferências, porém, na escrita fiscal lança o valor do débito de ICMS relativo a essas notas fiscais e, em seguida, estorna tais valores no Registro de Apuração do ICMS, o que é feito em desacordo com o que preceitua o art. 624, parágrafo único, incisos I, “b”, e III, “a” e “b”, do RICMS/BA.

Registra o órgão julgador que não há a previsão regulamentar para o estorno de débito realizado pelo sujeito passivo, bem como não há, pelo sujeito passivo, a demonstração de que as condições previstas no citado ato normativo, foram atendidas para que o mesmo efetuasse o cálculo e utilizasse o crédito presumido previsto, não efetuando, portanto, o que determina a legislação, conforme se verifica dos documentos anexados pelo autuante, às fls. 38 a 49, cuja relação analítica das notas fiscais que compõem tal demonstrativo consta às fls. 51 a 96.

Destaca a JJF que, ao analisar a alínea “b”, do inciso III, do parágrafo único, do art. 624, do RICMS/97 o mesmo determina que na saída do estabelecimento remetente de bem de uso ou material de consumo serão lançados os créditos fiscais originariamente cobrados, a qualquer título, sobre o respectivo bem ou material, pelo valor histórico, se ainda não utilizados. Cabe razão ao autuante quando afirma que *só seria possível a verificação da utilização ou não do*

crédito de ICMS, bem como o seu valor se os créditos lançados na apuração do ICMS fossem relativos a notas fiscais de entradas e não como é feito pelo autuado, que é em função das notas fiscais de saídas.

Quanto ao crédito presumido, a JJF diz que o aludido dispositivo determina que pode ser utilizado no valor correspondente à diferença apurada, se, do cotejo entre os débitos e os créditos, resultar saldo devedor, conforme dispõe a alínea “a” do inciso III do parágrafo único do art. 624, o que só é possível se houver a identificação das notas fiscais de entradas respectivas. Diz que determina ainda o estorno do crédito no valor correspondente à diferença apurada, se, do cotejo entre os débitos e os créditos, resultar saldo credor conforme dispõe a alínea “b”, do inciso III, do parágrafo único, do art. 624, cabendo mais uma vez razão ao autuante quando afirma que só é possível se houver, também, a identificação das notas fiscais de entradas respectivas. Contudo, o sujeito passivo não identificou as notas fiscais de aquisição a que se refere o valor do estorno de débito e ao crédito presumido.

Logo, não tenha dúvida de que a falta da identificação, pelo sujeito passivo, das aludidas notas fiscais de aquisição, não permite pelo fisco a verificação na entrada do material se houve ou não crédito do ICMS, pois, conforme alinha o autuante, *há materiais que podem ser considerados como ativo imobilizado ou como material de uso ou consumo, a depender de sua destinação, a exemplo de partes e peças adquiridas para compor um equipamento novo e essas mesmas peças adquiridas para substituir outras desgastadas. A primeira gera o direito ao crédito por se classificar como Ativo Imobilizado, a segunda, peça de reposição, que é uma despesa, não gera direito ao crédito. Somente através da verificação da nota fiscal de aquisição e o seu registro é que a fiscalização pode distinguir um caso do outro.*

Quanto ao entendimento do sujeito passivo de que o próprio Superior Tribunal de Justiça sumulou entendimento segundo o qual, Súmula nº 166, “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”, a JJF diz que o art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96, e o art. 4º, I, da Lei nº 7014/96, asseguram a ocorrência do fato gerador nas saídas de mercadorias de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, conforme o art. 2º, I do Regulamento ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

No Recurso Voluntário, às fls. 421 a 431 dos autos, o recorrente aduz que o primeiro equívoco da Decisão recorrida foi ter indeferido a produção de prova pericial que findaria por comprovar a regularidade do procedimento do autuado, o que de pronto macula de nulidade o presente processo administrativo fiscal, por cerceamento de defesa, visto que o reconhecimento da procedência da autuação deveu-se ao fato do contribuinte não ter identificado as notas fiscais dos bens a que se refere o valor do estorno de débito e ao crédito presumido de ICMS, pois, segundo a Decisão, a utilização do crédito fiscal de ICMS só seria admitida se houvesse identificação da nota fiscal de aquisição e seu subsequente cotejo com as notas fiscais de saída dos bens, que, segundo o recorrente, justamente seria a pretensão da prova requerida.

No mérito, diz que a Decisão deve ser reformada para os fins de reconhecer a legalidade e legitimidade do creditamento do ICMS e afastar a exigência, diante das seguintes considerações:

Em primeiro lugar, ressalta que os artigos 96 e 624 do RICMS/BA afirmam que são concedidos créditos presumidos do ICMS, para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa de bens de uso e consumo. Saliencia que tais dispositivos regulamentares foram editados conforme Convênio ICMS 19/91, que assim preconizava:

Cláusula primeira Nas operações interestaduais, relativas a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, de bens integrados ao ativo imobilizado ou de material de uso ou consumo, observar-se-á:

I - nas saídas do estabelecimento remetente, este:

a) emitirá Nota Fiscal, indicando como valor da operação, o da última entrada do bem imobilizado ou do material de consumo, aplicando-se a alíquota interestadual;

b) lançará os créditos fiscais originários cobrados, a qualquer título, sobre o respectivo bem ou material de consumo;

Diz que a cláusula segunda do Convênio ICMS 19/91 criou um sistema de créditos presumidos e estorno de créditos para transferências interestaduais dos bens do ativo imobilizado e bens de uso e consumo, devendo o remetente do bem emitir nota fiscal de transferência pelo mesmo valor da operação de entrada anterior, fazendo incidir a alíquota interestadual e, após a emissão da referida nota, lançar todos os créditos fiscais anteriores. Assim, caso o cotejo entre os créditos de entradas e débitos de saída resultasse crédito inferior, haveria crédito presumido de modo a desonerar a alíquota interestadual e, por outro lado, se do cotejo resultasse crédito superior, deveria ocorrer o estorno de crédito. Assim, em atenção a esta legislação, lançou o respectivo crédito presumido e dele se utilizou com base na própria legislação tributária, não havendo erro ou equívoco em seu procedimento, nem tampouco prejuízo em desfavor do erário.

Inerente à utilização de crédito fiscal do ICMS por estorno de débito lançado no RAICMS, referente a transferências interestaduais de bens de uso e consumo, diz que também não há equívoco por parte do autuado, pois o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços envolvendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadoria ou quaisquer espécies de transferência. Assim, a incidência do ICMS nas operações em transferência de mercadorias tem sido reiteradamente afastada pela jurisprudência. Cita a Súmula 166: “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”, para, em seguida, alegar que, ao transferir bens de uso e consumo para seus estabelecimentos localizados em outros estados da Federação, emitiu notas fiscais com a alíquota interestadual destacada, de modo a cumprir obrigação acessória, porém, estornou o débito do destaque da alíquota interestadual e se creditou de valor equivalente, uma vez que nada devia ao sujeito ativo do tributo, por se tratar de meras transferências de bens entre estabelecimentos de uma mesma empresa, não restando prejuízo ao Fisco Estadual.

Aduz que, com a edição da Lei Complementar nº 87/96, bem como o entendimento jurisprudencial sumulado pelo STJ, a exigência de escriturar e emitir documentos fiscais nos moldes exigidos pelo Convênio ICMS 19/91 e artigos 96 e 624 do RICMS revela-se obrigação acessória anacrônica, haja vista a revogação do Convênio ICMS 66/88 e a pacificação de que transferências interestaduais de bens do ativo imobilizado e de uso e consumo, entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, não se afiguram como fatos geradores do ICMS, não havendo que se discutir sobre eventual estorno de débito ou crédito presumido, haja vista a inexistência do próprio fato gerador do tributo, do que concluiu que a Decisão recorrida afronta o regime constitucional do tributo, visto que desconsidera o elemento material da hipótese de incidência do ICMS, que se verifica com a efetiva mudança de titularidade jurídica do bem.

Requer que seja acatada a preliminar para anular o Acórdão recorrido, em razão de cerceamento de defesa, uma vez que foi negada a realização de perícia técnica para prova do alegado, retornando-se os autos à primeira instância para realização de perícia requerida, e, em não acatando a preliminar de nulidade, a reforma do Acórdão recorrido, julgando improcedente o Auto de Infração.

Às fls. 460 a 467, a PGE/PROFIS, através do Dr. José Augusto Martins Junior, opina pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário, pois, no que se refere ao argumento preambular, não há que se emprestar vazão a tese de apelo, pois, cedejo que a produção de prova é um ato processual ínsito à atividade do julgador, sendo este soberano na definição da necessidade da produção ou não de ato diligencial, com base no princípio do livre convencimento motivado. Aduz, ainda, que se percebe no presente feito, de forma clara, a presença de todo lastro probatório necessário à formação da livre convicção dos julgadores.

No mérito, diz que o recorrente repisa argumento já brandido na sua peça impugnatória sobre não incidência nas transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, tendo o opinativo citado o art. 155, II, da CF/88, o qual atribui competência aos Estados e ao Distrito Federal

instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, do que salienta que a norma constitucional conduz inequivocamente à ilação de que o legislador constituinte definiu o ICMS como um imposto incidente sobre operações “relativas” à circulação de mercadorias ou prestações de serviços, e não, como quer inferir o recorrente, um tributo sobre operações de venda de mercadorias, ou seja, com efetivação de circulação jurídica. Aduz a PGE/PROFIS que, neste timbre constitucional, concedeu-se à Lei Complementar fixar o perfil do imposto, definindo seus elementos fundamentais, dentro dos lindes demarcados pela Carta Magna, tendo o legislador complementar estabelecido como axioma informativo do ICMS o princípio da autonomia dos estabelecimentos, conforme normalizado no art. 12, I, da LC nº 87/96, cujo posicionamento já existia desde o Decreto nº 406/68 e Convênio ICM 66/88, veículos legais com *status* e força de Lei Complementar, não sendo, assim, nenhuma novidade, do que cita doutrina.

Desta forma, sendo perfeitamente legal, quiçá constitucional, que o legislador fixasse como autônomos estabelecimentos de um mesmo contribuinte, afigura-se claro que as transferências de mercadorias entre eles concretizadas deverão ser objeto de regular tributação, como foram neste presente lançamento, sendo irrelevante para efeito de incidência do ICMS se nas etapas de circulação de mercadorias ocorreu ou não transferência de propriedade, bastando, assim, a circulação física e econômica tendente a encaminhar o bem para seu consumo final. Cita doutrina.

Ressalta a PGE/PROFIS que a Decisão do STJ possui uma lógica cartesiana, qual seja, nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, dentro dos lindes dum Estado Federado, de fato, não possui qualquer relevância econômica, por conta do mecanismo da não-cumulatividade, entretanto, nas transferências interestaduais esta lógica não funciona, haja vista que a operação comercial engendrada da circulação econômica irradia reflexos em outro Estado da Federação, tendo em vista que o ciclo econômico ao qual ficará adstrito o bem mercantil se desenrolará parte no território de um Estado, parte no do outro, restando prejudicado o Estado remetente da mesma, num autêntico atentado ao princípio federativo e ao princípio da não-cumulatividade, decorrente da utilização de alíquotas constitucionalmente diferenciadas.

Desta forma, no entender do signatário do Parecer, ainda que se entenda vinculante o disposto na Súmula nº 166 do STJ sobre as transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (pois entende faltar competência a esta Corte para apreciação de questão de foro nitidamente constitucional – alcance da regra matriz Constitucional do ICMS), mesmo assim, faz-se necessário encerrar a aplicação do comando sumular apenas aos casos de meros deslocamentos de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte num único Estado da Federação, o que não é o caso dos autos, do que diz forçoso carrear acórdão prolatado pelo próprio STJ, precisamente no Recurso Especial nº 242.338/MG, cujo alcance determinativo faz considerações apartadas sobre transferências internas e interestaduais, espancando, desta maneira, a argumentação da aplicação da Súmula 166 da própria Corte de Justiça, *in verbis*:

“ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE, MAS LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE FEDERADA. NÃO APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 166/STJ. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

...Embora possa Parecer caso de incidência do referido enunciado (da Súmula 166), temos que fazer distinção, pois, nas hipóteses dos autos, o outro estabelecimento do contribuinte, para onde foram transferidas as mercadorias, situa-se em outro Estado-membro. Daí afasta-se a aplicação da súmula...”

Assim, diante do exposto, a PGE/PROFIS opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, I, “b”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no sentido de modificar a Decisão da 1ª instância que

julgou procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir o débito no valor histórico de R\$ 3.069.060,69, inerente ao exercício de 2010, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à transferência interestadual de materiais de uso e consumo ao efetuar: i) estorno de débito relativo ao valor do imposto destacado nas notas fiscais de transferências e ii) crédito presumido de 5% sobre as transferências.

De início, devo ressaltar que rejeito a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido, pois o fato do colegiado indeferir o pedido de diligência ou de perícia, quando devidamente fundamentado, conforme ocorreu, não enseja cerceamento de defesa, visto que a JJF destaca que os quesitos alinhados pelo sujeito passivo, quanto à perícia, são relativos a elementos probatórios que ele próprio possui, cabendo-lhe o ônus da prova. Destaca, ainda, que a falta de identificação, pelo contribuinte, das aludidas notas fiscais de aquisição, não permite pelo fisco a verificação na entrada do material se houve ou não crédito do ICMS, tornando-se inócua a diligência ou perícia. Ademais, não se declarará a nulidade em favor de quem lhe houver dado causa, como previsto no art. 18, § 2º, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

No mérito, melhor sorte não logrou o recorrente, pois, quanto ao referido crédito presumido previsto no art. 96, IV, e art. 624 do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, no valor correspondente à diferença apurada, se, do cotejo entre os débitos e os créditos, resultar saldo devedor, só é possível se houver a identificação das notas fiscais de entradas respectivas, o que não ocorreu quando das transferências interestaduais dos materiais de uso e consumo, inviabilizando qualquer cotejo para se apurar a possibilidade do crédito presumido. Logo, o contribuinte não comprovou as condições previstas no citado ato normativo para que o mesmo efetuasse o cálculo e utilizasse o crédito presumido previsto. Sendo assim, não tem pertinência a alegação recursal de *“Em atenção a esta legislação, o autuado lançou o respectivo crédito presumido e dele se utilizou com base na própria legislação tributária, não havendo erro ou equívoco em seu procedimento, nem tampouco prejuízo em desfavor do erário. Portanto, sendo adequada a tomada do crédito presumido, nada há que se questionar sobre a regularidade da apropriação dos créditos.”*

Inerente à utilização de crédito fiscal do ICMS por estorno de débito lançado no RAICMS, referente a transferência interestadual de bens de uso e consumo, concordo com a Decisão recorrida de que não há previsão regulamentar para o estorno de débito realizado pelo contribuinte, haja vista que a alínea “b”, do inciso III, do parágrafo único, do art. 624, do RICMS/97 então vigente, determina que na saída do estabelecimento remetente de bem de uso ou material de consumo serão lançados os créditos fiscais originariamente cobrados, a qualquer título, sobre o respectivo bem ou material, pelo valor histórico, se ainda não utilizados. Assim, comungo do entendimento de que *só seria possível a verificação da utilização ou não do crédito de ICMS, bem como o seu valor se os créditos lançados na apuração do ICMS fossem relativos a notas fiscais de entradas e não como é feito pelo autuado, que é em função das notas fiscais de saídas.*

Em relação à alegação recursal de que, ao transferir bens de uso e consumo para seus estabelecimentos localizados em outros estados da Federação, emitiu notas fiscais com a alíquota interestadual destacada, de modo a cumprir obrigação acessória, porém, estornou o débito do destaque da alíquota interestadual e se creditou de valor equivalente, uma vez que nada devia ao sujeito ativo do tributo, por se tratar de meras transferências interestaduais de bens de uso e consumo entre estabelecimentos de uma mesma empresa, do que concluiu que a incidência do ICMS nas operações em transferência de mercadorias tem sido reiteradamente afastada pela jurisprudência, conforme Súmula nº 166, não restando prejuízo ao Fisco, devo esclarecer que também não há como prosperar tal argumentação, pois, conforme bem salientou o Parecer da PGE/PROFIS o art. 155, II, da CF/88, que atribui competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir impostos sobre operações relativas à *circulação de mercadorias* e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, definiu o ICMS como um imposto incidente sobre operações *“relativas” à circulação de mercadorias* ou prestações de serviços. Assim, o art. 12, I, da LC nº 87/96, determina que se considera ocorrido o fato gerador do

imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Desta forma, acompanho o opinativo da PGE/PROFIS de que se faz necessário encerrar a aplicação do comando sumular apenas aos casos de meros deslocamentos de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte num único Estado da Federação, o que é corroborado pelo acórdão prolatado pelo próprio STJ no Recurso Especial nº 242.338/MG, cujo alcance determinativo faz considerações apartadas sobre transferências internas e interestaduais, afastando a argumentação da aplicação da Súmula 166 da própria Corte de Justiça, *in verbis*:

“ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE, MAS LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE FEDERADA. NÃO APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 166/STJ. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.”

...Embora possa Parecer caso de incidência do referido enunciado (da Súmula 166), temos que fazer distinção, pois, na hipótese dos autos, o outro estabelecimento do contribuinte, para onde foram transferidas as mercadorias, situa-se em outro Estado-membro. Daí afasta-se a aplicação da súmula...”

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269139.0003/12-6**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS (RP/BA ESTAÇÃO UNIFICADA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.069.060,69**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de outubro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

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