

**A. I. Nº** - 269139.0007/12-1  
**AUTUADO** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
**AUTUANTE** - JOSÉ ELMANO TAVARES LINS e JOSÉ ANTÔNIO SOARES SEIXAS  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**INTERNET** - 09/05/2013

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0106-03/13

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS DE MATERIAL DE CONSUMO. Demonstrado que o sujeito passivo utilizou crédito fiscal por estorno de débito sem considerar os créditos fiscais originariamente cobrados, a qualquer título, sobre o respectivo bem ou material, pelo valor histórico, se ainda não utilizados, em total divergência com o expressamente determinado no item 2 da alínea “b”, inciso I do Parágrafo Único do art. 624, do RICMS-BA/97. Infração subsistente. Indeferido o pedido de diligência e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 31/12/2012, refere-se à exigência de R\$2.590.932,64 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida crédito fiscal de ICMS, referente a transferência interestadual de bem de uso e consumo, nos meses de janeiro a dezembro de 2011.

Consta que “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 6.284/97. O contribuinte ao efetuar 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 2011, 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.”

O autuado, por meio de advogado com procuração à fls. 82 a 86, apresenta impugnação, fls. 73 a 80. Inicialmente observa sua tempestividade e em seguida aduz os argumentos, abaixo sintetizados.

Depois de reproduzir o teor da acusação fiscal afirma que a autuação padece de legitimidade e deve ser julgada improcedente, uma vez que agiu em conformidade com a legislação e não trouxe prejuízo ao erário.

Destaca que a infração refere-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, lançado no livro Registro de Apuração do ICMS - LRAICMS a título de crédito presumido nas transferências de Materiais de Consumo, consoante art. 96, IV, e 624 do RICMS-BA/97, e de crédito fiscal do ICMS, por estorno de débito, lançado no LRAICMS, referente a transferências interestaduais de bens de uso e consumo.

Ressalta que, consoante previsão dos citados artigos do RICMS-BA/97 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. Continua mencionando que esses dispositivos regulamentares foram editados sob os auspícios do Convênio ICMS 19/91, cujas

Cláusulas primeira e segunda transcreve, para demonstrar que o aludido convênio criou um sistema de créditos presumidos e de estorno de créditos para transferências interestaduais dos bens do ativo imobilizado e bens de uso e consumo. Observa que de acordo com o convênio o remetente do bem deveria emitir nota fiscal de transferência pelo mesmo valor da operação de entrada anterior, fazendo incidir a alíquota interestadual, e que após a emissão da referida nota fiscal, deveria lançar todos os créditos fiscais anteriores. Acrescenta que caso do cotejo entre os créditos de entradas e débitos de saída resultasse crédito inferior, haveria crédito presumido de modo a desonerar a alíquota interestadual e, se do cotejo resultassem crédito superior, deveria ocorrer o estorno de crédito.

Assevera que 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. Afirma que sendo adequada a tomada do crédito presumido, nada há que se questionar sobre a regularidade da apropriação dos créditos.

Destaca que também não ocorrera equívoco algum em relação utilização de crédito fiscal do ICMS por estorno de débito lançado no LRAICMS, referente a transferências interestaduais de bens de uso e consumo.

Sustenta que o imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, previsto no art. 155, inciso II, da Constituição Federal, incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços, envolvendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadoria ou quaisquer espécies de transferência.

Para corroborar sua tese de que, acorde regra constitucional, a tributação deve recair sobre a transferência da titularidade do bem, traz à colação trecho do ensinamento dos jurista pátrios Roque Antônio Carrazza e Geraldo Ataliba.

Esclarece que o fato gerador do ICMS verifica-se quando ocorre efetiva circulação jurídica da mercadoria, vale dizer, quando se dá a transferência da posse. Arremata mencionando que a hipótese de incidência do ICMS somente restará verificada, quando houver iniciativa do contribuinte que implique movimentação física e econômica de mercadorias com transferência de titularidade.

Frisa que o próprio Superior Tribunal de Justiça - STJ sumulou entendimento segundo o qual, Súmula 166, “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Revela 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 a “obrigação acessória”. Reafirma que 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. Acrescenta que quando praticou as operações indicadas na autuação em que houve apropriação de crédito do ICMS agiu corretamente, em acordo com as diretrizes da própria legislação do tributo, não havendo valor a recolher em favor do erário estadual.

Sustenta que, com a edição da Lei Complementar Federal nº 87/96, bem como, com o entendimento jurisprudencial sumulado pelo STJ por meio da SÚMULA 166 - STJ, a exigência de escriturar e emitir documentos fiscais nos moldes exigidos pelo Convênio ICMS 19/91 e artigos 96 e 624 do RICMS-BA/97 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.

Ressalta que os fatos, ora em análise, sequer chegam a configurar hipótese de incidência do ICMS, uma vez que não ocorreu circulação efetiva da mercadoria, não havendo que se discutir sobre eventual estorno de débito ou crédito presumido, haja vista a inexistência do próprio fato gerador do tributo. Prossegue sustentando que o entendimento exarado na autuação afronta o regime constitucional do tributo, uma vez que desconsidera o elemento material da hipótese de incidência do denominado ICMS, que se verifica com a efetiva mudança de titularidade jurídica do bem.

Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de prova documental e a pericial contábil e técnica.

Conclui requerendo que seja julgado improcedente o Auto de Infração.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 574 a 577. Depois de transcreverem as alegações articuladas pelo sujeito passivo em sua defesa, observam que nas transferências interestaduais de material de uso e consumo, CFOP 6557, o autuado destaca o ICMS nas notas fiscais de transferências e lança na escrita fiscal o valor do débito de ICMS relativo a essas notas fiscais e, em seguida, estorna tais valores no livro Registro de Apuração do ICMS - LRAICMS.

Reproduzem o teor da alínea “b”, inciso I, e, inciso III, ambos do parágrafo único, do art. 624, do RICMS-BA/97, para asseverar que o procedimento adotado pelo autuado está em desacordo com o que preceitua o dispositivo legal regulamentador da utilização de crédito nas transferências interestaduais de material de uso e consumo.

Esclarecem que o contribuinte ao calcular o crédito presumido, em vez de observar o que, de forma cristalina, determina a legislação adota um procedimento próprio conforme demonstrado, fls. 04 a 18, cuja relação analítica das notas fiscais que compõem tal demonstrativo consta às fls. 19 a 68.

Ressaltam que a alínea “b”, do inciso III, do parágrafo único, do art. 624 do RICMS-BA/97, estabelece expressamente 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. Frisam que somente 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.

Observam que, conforme dispõe a alínea “a”, do inciso III, do parágrafo único, do art. 624 do RICMS-BA/97, a concessão do crédito presumido, no valor correspondente à diferença apurada, se do cotejo entre os débitos e os créditos, resultar saldo devedor. Asseveram que nesses termos, a diferença só é possível ser apurada se houver a identificação das notas fiscais de entradas respectivas. Acrescentam ainda que a exigência do estorno do crédito, no valor correspondente à diferença apurada, no caso 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, só é possível se houver, também, a identificação das notas fiscais de entradas respectivas.

Revelam que o autuado não identificou as notas fiscais de aquisição a que se refere o valor do estorno de débito e ao crédito presumido. Sustentam que a falta dessa identificação impede à fiscalização de verificar se na entrada do material houve ou não crédito do ICMS, pois há materiais que podem ser considerados como ativo imobilizado ou como material de uso ou consumo, a depender de sua destinação.

Citam como exemplo, partes e peças adquiridas para compor um equipamento novo e essas mesmas peças adquiridas para substituir outras desgastadas. Afirmam que 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. Ressaltam que somente através da verificação da nota fiscal de aquisição e o seu registro é que a fiscalização pode distinguir um caso do outro.

Asseguram que a autuada adotou um critério particular para se creditar do ICMS sem previsão na legislação do ICMS.

Frisam que a utilização indevida de créditos de materiais de uso e consumo decorre de procedimento recorrente do autuado, que por questões corporativas insiste na utilização desses créditos, sem observância do RICMS-BA/97.

Concluem mantendo o Auto de Infração.

## VOTO

O autuado, embora de forma difusa, protestou pela realização de perícia contábil e técnica. Fica indeferido o pedido com base nos artigos 145 e 147, do RPAF-BA/99, abaixo transcritos, por entender que todos os elementos constantes nos autos permitem a este órgão julgador apreciar e julgar o processo sem o concurso de qualquer diligência ou perícia, além do que o sujeito passivo não demonstrou, nem sequer por amostragem, sua necessidade.

*“Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.”*

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

*II - de perícia fiscal, quando:*

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*
- c) a verificação for impraticável.”.*

No mérito, o Auto de infração cuida da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à transferência interestadual de bem de uso e consumo, no exercício de 2011, Demonstrativo anexado às fls. 04 a 68.

Consta dos autos que a exigência fiscal objeto do Auto de Infração decorreu do fato de ter o sujeito passivo efetuado o estorno de débito relativo ao valor total do ICMS destacado nas notas fiscais de transferências de material de uso e consumo, e de também ter efetuado um crédito presumido no percentual de 5% calculado sobre o valor contábil das transferências.

Na defesa apresentada o autuado alegou que cumpriu o que determinam os artigos 96 e 624 do RICMS-BA/97, que decorrem do Convênio ICMS 19/91, cujo teor dos aludidos dispositivos legais transcreveu. Sustentou que, de acordo com 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. Do mesmo modo, asseverou que não cometeu equívoco algum também em relação à utilização de crédito fiscal do ICMS por estorno de débito lançado em seu LRAICMS.

Depois de compulsar os autos verifico que, apesar de o autuado ter afirmado que atendeu às exigências da legislação, de fato assim não procedera. Eis que, mesmo tendo, nas operações de transferências interestaduais de materiais de uso e consumo, emitido a nota fiscal aplicando a alíquota interestadual, não atentou que ao efetuar o lançamento dos respectivos créditos fiscais, esses deveriam corresponder aos originariamente cobrados, a qualquer título, sobre o respectivo bem ou material, pelo valor histórico, se ainda não utilizados. Constatado também que o sujeito passivo não observou que a concessão do crédito presumido, deve corresponder ao valor da diferença apurada, se, do cotejo entre os débitos e os créditos, resultar saldo devedor, uma vez que não identificou as notas fiscais de aquisição a que se refere o valor do estorno de débito e ao crédito presumido, indispensáveis à correta determinação desses valores.

Convém salientar que a identificação das notas fiscais é imprescindível para a constatação do efetivo lançamento de crédito fiscal na entrada das mercadorias transferidas, haja vista que o tratamento tributário de determinadas mercadorias adquiridas depende de sua aplicação na atividade do estabelecimento. Por exemplo, se destinadas a integrar um equipamento novo do ativo imobilizado geram direito a crédito, já se destinadas à reposição de peça desgastada, não geram direito ao crédito.

O que se constata dos autos é que, ao seu talante, o sujeito passivo criou procedimentos próprios para a apuração e escrituração dos créditos presumidos e dos estornos de crédito, sem considerar a expressa metodologia preconizada na norma regulamentar.

Tudo o quanto acima aduzido decorre de análise consoante regramento estatuído expressamente no Parágrafo Único do art. 624 de RICMS-BA/97, abaixo reproduzido.

*“Parágrafo único. Não se aplica a suspensão de que cuida este artigo quando os bens ou materiais forem remetidos em caráter definitivo, hipótese em que será observado o seguinte:*

*I - na saída do estabelecimento remetente:*

*a) tratando-se de bem do ativo permanente:*

*[...]*

*b) tratando-se de bem de uso ou material de consumo (Conv. ICMS 19/91):*

*1 - será emitida Nota Fiscal, indicando como valor da operação o da última entrada do bem ou material, aplicando-se a alíquota interestadual;*

*2 - serão lançados os créditos fiscais originariamente cobrados, a qualquer título, sobre o respectivo bem ou material, pelo valor histórico, se ainda não utilizados;*

*II - [...]*

*III - para os efeitos da alínea “b” do inciso I, conforme o caso, será:*

*a) concedido crédito presumido, no valor correspondente à diferença apurada, se, do cotejo entre os débitos e os créditos, resultar saldo devedor;*

*b) exigido o estorno do crédito, no valor correspondente à diferença apurada, se, do cotejo entre os débitos e os créditos, resultar saldo credor.”*

Logo, para sustentar sua assertiva de que, efetivamente, procedera como preconizado nos dispositivos legais acima referidos, caberia ao sujeito passivo carrear aos autos, por ocasião de sua impugnação, a comprovação e identificação inequívocas das notas fiscais de aquisição correspondentes ao estorno de débito que resultaram nos valores lançados a título de crédito presumido e de estorno de crédito no período fiscalizado e objeto do presente Auto de Infração, ao teor do art. 123 do RPAF-BA/99. Ressalte-se que os demonstrativos de apuração do débito exigido, foram devidamente entregues ao autuado, fls. 18 e 68, bem como, por ser patente que a alegação refere-se fato e procedimentos vinculados à escrituração comercial e fiscal do estabelecimento, cujos documentos estão em sua posse.

Ademais, como nitidamente se depreende da leitura do teor dos artigos 142 e 143 do RPAF-BA/99, a seguir reproduzidos, a mera negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

*“Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.”*

Também não deve prosperar a alegação veiculada na defesa, de que os fatos, ora em análise, sequer chegam a configurar hipótese de incidência do ICMS, uma vez que não ocorrera circulação efetiva da mercadoria, por inexistir negócio jurídico mercantil, não havendo que se discutir sobre eventual estorno de débito ou crédito presumido, haja vista a inexistência do próprio fato gerador do tributo.

Mesmo citando o art. 155, inciso II, da CF/88, lições doutrinárias e precedentes jurisprudenciais, a pretensão do sujeito passivo não tem sustentação fática, uma vez que inexistente qualquer restrição

ao fato gerador do ICMS decorrente da circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, precipuamente nas transferências interestaduais, como é o caso das ocorrências apuradas no presente Auto de Infração. É o que emerge claramente da inteligência do próprio inciso II do art. 155 da CF/88, invocado pelo autuado, e do inciso I do art. 12 da Lei Complementar 87/96, a seguir reproduzido.

CF/88

*“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;”*

Lei Complementar 087/96

*[...]*

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

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

Portanto, em relação à acusação fiscal, nada há que se questionar sobre a legislação pertinente às transferências interestaduais de bens de uso e consumo. Eis que, resta patente que a Constituição Federal atribuiu competência aos Estados para instituir o ICMS e estabeleceu que a definição de contribuintes e base de cálculo deveria ser feitas por meio de lei complementar. Por seu turno, o art. 12, I da LC 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. Logo, é inquestionável que as operações de transferências interestaduais de mercadorias para o mesmo titular, ou seja, sem mudança de titularidade jurídica do bem, se configuram hipótese de incidência do ICMS. Assim, ao contrário do que, em sede de defesa, aventou o sujeito passivo, inexistente na acusação fiscal qualquer afronta ao regime constitucional do tributo. Ademais, cabe consignar que nos termos do art. 167 do RPAF-BA/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores apreciar a declaração de inconstitucionalidade, razão pela qual o argumento defensivo de afronta a dispositivo constitucional de ato normativo infraconstitucional não podem ser apreciados por esta Junta de Julgamento Fiscal.

Concluo que a irregularidade consubstanciada na acusação fiscal afigura-se devidamente caracterizada.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269139.0007/12-1**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.590.932,64**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de abril de 2013.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR - JULGADOR