

A. I. Nº - 298663.0002/18-0
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
AUTUANTES - JUDSON CARLOS SANTOS NERI e TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 11/10/2018

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0145-01/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ATIVO IMOBILIZADO. ENTRADA DE BENS. Os bens lançados na conta 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, uma conta transitória, genérica, que obsoberve despesas diversas, custos e bens classificados como ativos, caberia ao autuado comprovar aqueles que efetivamente correspondessem a um ativo imobilizado, conforme determina a lei. Valores contabilizados na Escrituração Contábil Digital - ECD (conta 1302403001) como se fossem ativo imobilizado são, posteriormente, transferidos para contas de ativo circulante e resultados comprovam que os bens não se destinam ao Ativo Imobilizado, não gerando direito a crédito de ICMS relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, conforme determinado na legislação do imposto. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 14/03/2018, para exigir o imposto no valor de R\$20.990.377,41, acrescido da multa de 60%, através da seguinte infração: “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento*”. Período da autuação: Janeiro / dezembro de 2014.

Consta em complemento que se trata de crédito fiscal de bens do ativo cujos lançamentos contábeis foram efetuados em contas transitórias de despesas 1302401001(obras em andamento), 1302403001 (materiais para investimentos) e 1302404001 (gastos vinculados a paradas programadas em andamento)..

O autuado apresenta peça defensiva de fls. 120 a 137, inicialmente, observa a sua tempestividade, se descreve como uma sociedade de economia mista, com objetivo social na pesquisa, lavra, refino, processamento, comércio e transportes de petróleo; descreve o procedimento fiscal.

Diz que a autuação está contaminada por diversos equívocos, com fundamento nos quais houve o lançamento de tributo indevido, uma vez que não houve operações em desacordo com a lei.

Admite que reclassificou alguns produtos para contas de resultado nº 3301100001 (Custo dos Produtos Vendidos) ou nº 3400000000 (Contas de Despesa), e reconhece parcialmente a infração 1, no montante de R\$ 352.069,48, identificados na coluna “C” (DOC 1).

Recolhe o valor correspondente (R\$ 352.069,48), requer a sua imediata homologação, de modo a evitar duplicidade de cobrança. Destaca que desta parcela já foi descontado o percentual do estorno de crédito de ativos, realizado em função do proporcional entre as saídas isentas ou com redução de base de cálculo e o total das saídas, aplicado pela SEFAZ/BA.

Explica que nessa infração, a Fiscalização lhe imputou a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS lançado no CIAP, depois de afirmar que as mercadorias que deram origem ao lançamento são, na verdade, bens de outras naturezas. Diz que a premissa do lançamento é que as

mercadorias, cujas entradas deram origem aos créditos que foram apropriados, nos termos do art. 20, §5º da LC nº 87/96, não integram o ativo permanente do estabelecimento, firmada a partir de um cotejo entre o Livro CIAP e os Registros Contábeis na Conta de Resultado e Ativo Circulante no exercício de 2014.

Diz ainda que a Fiscalização identificou, na Escrituração Fiscal Digital (EFD) do Livro CIAP 2014, que a Contribuinte aproveitou créditos fiscais sobre bens do ativo imobilizado, vinculados às contas transitórias de despesas 1302401001 (OBRAS EM ANDAMENTO), 1302403001 (MATERIAIS DE INVESTIMENTOS) e 1302404001 (GASTOS VINCULADOS A PARADAS PROGRAMADAS – EM ANDAMENTO).

Dai o Fisco presumiu, sem qualquer respaldo de fato ou jurídico, que todos os bens nela lançados não eram bens integrantes do ativo permanente do estabelecimento, em razão dos quais houve apropriação indevida de crédito fiscal.

Alega, no entanto, que adotou procedimento incapaz de legitimar a constituição de crédito tributário, pois não há correspondência entre os lançamentos efetuados no Livro CIAP e os lançamentos no Ativo Imobilizado do exercício de 2014, pois, dada a ausência de comprovação pela Fiscalização, não se referem, necessariamente, aos mesmos bens; e ainda porque o direito ao crédito de ICMS previsto no art. 20, § 5º da LC nº 87/96, depende apenas de o bem não ser alheio à atividade do estabelecimento, o que não é o caso destes autos.

Argumenta pela nulidade do Auto de Infração, nos termos do art. 39, III, “c” do RPAF BA, defendendo que precisa uma descrição dos fatos e o nexo de causalidade entre eles, e determinada capitulação legal são requisitos indispensáveis do auto de infração, porque será em face deles que o Contribuinte deve apresentar a sua defesa, instaurar o contraditório e expor as razões pelas quais entende indevido o lançamento fiscal.

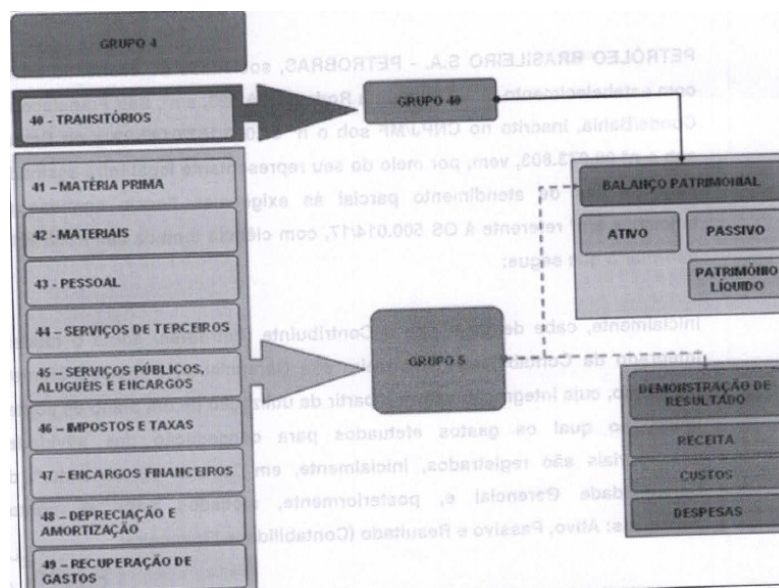
Sublinha que, no caso em concreto, a Fiscalização reputou indevido todo o crédito fiscal escriturado no Livro CIAP 2014, nas Contas Transitórias de Despesas 1302401001 (OBRAS EM ANDAMENTO), 1302403001 (MATERIAIS DE INVESTIMENTOS” e 1302404001 (GASTOS VINCULADOS A PARADAS PROGRAMADAS – EM ANDAMENTO).

Alega novamente que no cotejo entre o Livro CIAP e os lançamentos na contabilidade, não se observou que, em regra, os registros deles se dão em momentos diversos e por motivos diferentes. Fica evidente que o erro da Fiscalização, ao desconsiderar essa circunstância, quando se observa como é feita escrituração pelo autuado. Diz que há um descompasso entre os ditames da LC nº 87/1996 e as regras contábeis aplicáveis ao caso. Observa que os seus registros no CIAP seguem o art. 20, §5º da LC nº 87/1996, que regulamenta a apropriação e utilização dos créditos fiscais do ICMS, cobrado nas operações anteriores com bens destinados ao ativo imobilizado, a partir do registro da Nota Fiscal de entrada da mercadoria.

Explica que registra no Livro CIAP os bens que possuem a natureza de ativo imobilizado, conforme definição prevista nas normas contábeis, em especial no Pronunciamento Técnico nº 27 – Ativo Imobilizado, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, por meio da Resolução nº 1.055/05.

Assinala que no Livro CIAP do exercício fiscalizado, identificam-se bens destinados ao ativo imobilizado, cujas aquisições ocorreram em período em que os créditos fiscais deles originados, são apropriados em 2014, a partir da entrada no estabelecimento, pelos 48 meses subsequentes (art. 20, §5º, inciso I, da LC nº 87/1996).

Diz que no momento da entrada desses bens é feita também a contabilização pelo custo de aquisição, cujo valor é lançado em contas do “Grupo 4”, inclusive na “40 – Transitórios” e, posteriormente, alocadas para as contas de Ativo, de Passivo ou de Patrimônio Líquido por meio de liquidação, que consideram o conjunto da classe de custo e o objeto de custo:



Diz que a baixa do valor nas contas do ativo imobilizado segue uma lógica diversa, efetuada de acordo com os itens 67 a 72 do Pronunciamento Técnico CP nº 27. Reclama que a Fiscalização não demonstrou a existência de vínculo entre as mercadorias que deram origem aos créditos fiscais lançados no Livro CIAP 2014 e os bens cujos custos de aquisição foram transferidos para contas transitórias de despesas 1302401001 (OBRAS EM ANDAMENTO), 1302403001 (MATERIAIS DE INVESTIMENTOS) e 1302404001 (GASTOS VINCULADOS A PARADAS PROGRAMADAS – EM ANDAMENTO).

Rebate que os bens que deram origem aos créditos fiscais lançados no Livro, registrados a partir do momento de aquisição, não são, necessariamente, aqueles que deram causa às transferências das contas do ativo imobilizado para quaisquer outras.

Diz ainda que houve migração de uma parte dos bens contabilizados nas aludidas contas contábeis provisórias para contas do ativo imobilizado, no montante de R\$ 22.415,24 (DOC. 2). Contudo, no Auto de Infração reputou-se indevido o crédito fiscal de todos os bens associados às aludidas contas transitórias de despesas e cujas entradas foram lançadas no CIAP 2014, independentemente da transferência ou não do custo de aquisição deles para contas de resultado.

Aduz que não se analisou a natureza e função de cada um dos bens que deu origem aos créditos fiscais escriturados CIAP e sequer procurou identificá-los, constituindo crédito tributário a partir de uma presunção sem o menor substrato fático.

Alega que a Fiscalização não mencionou quais foram os bens que deram origem à suposta utilização indevida dos créditos fiscais lançados no Livro CIAP de 2014, impedindo, inclusive, o Contribuinte de demonstrar que efetivamente se tratavam de ativo imobilizado.

Pede a nulidade do Auto de Infração pela insuficiência na “descrição dos fatos”; a improcedência do lançamento.

Queixa-se que houve erro fiscal na análise dos bens que deram origem aos créditos escriturados no CIAP. Ao presumir que todos os itens associados contas transitórias de despesas 1302401001, 1302403001 e 1302404001, são na realidade bens de uso e consumo, porque parte dos lançamentos dela foi transferida para contas de resultado e de ativo circulante, deixou de se considerar ativo imobilizado, por amostragem: bombas em geral, buchas industriais, chapas indústrias, caldeiras e seus materiais etc.

Insiste que tais bens são do ativo imobilizado, segundo definição da Lei nº 6.404/1976 – Lei das S.A.; que o Auto de Infração se encontra em manifesto descompasso com as normas legais aplicáveis ao caso, em especial no Pronunciamento Técnico CPC nº 27 – Ativo Imobilizado. E que o cotejo entre os itens descaracterizados pela Fiscalização e as disposições legais sobre a matéria

são suficientes para infirmar a validade do lançamento.

Ressalta que as mercadorias ali relacionadas se enquadram no conceito de ativo imobilizado, porque são mantidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços e, concomitantemente, cujo uso ocorre por período superior a um ano (CPC-27, item “6”). Enfim, são sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno utilizados nas manutenções periódicas das unidades produtivas, que ocorrem em intervalos superiores a um ano. A Infração nº 01 deve ser declarada insubsistente.

Pede a designação de diligência, caso eventuais dúvidas porventura subsistentes encontram solução definitiva nos artigos 123, §3º, 145, *caput*, e 150, II do RPAF, que autorizam ao Contribuinte requerer a perícia fiscal com a finalidade de se esclarecer os pontos controvertidos e, ao final, o mérito da demanda. Discorre sobre o instituto da perícia (diligência).

A modalidade de prova visa examinar e identificar em que medida cada uma das mercadorias qualificadas pela Fiscalização integram o ativo imobilizado do estabelecimento.

Descreve os seus quesitos, postulando que sejam devidamente respondidos na ocasião pertinente, aduzindo que indicará assistente, oportunamente.

- a) Descrever o processo produtivo desenvolvido pelo estabelecimento autuado da PETROBRAS: qual é a sua atividade principal e quais são as atividades correlacionadas e essenciais à principal?
- b) Das atividades típicas de um estabelecimento de extração de petróleo e de gás natural (técnicas sísmicas, perfuração, extração de petróleo na fase de recuperação primária, extração de petróleo na fase de recuperação secundária, extração de petróleo na fase de recuperação terciária, extração de petróleo na fase de recuperação terciária e abandono), quais se verificam no específico estabelecimento autuado?
- c) Qual a destinação ordinária dos itens contidos na planilha anexa à autuação em uma empresa de petróleo, notadamente em estabelecimento que o prospecte e explore?
- d) Qual a destinação específica conferida pela PETROBRAS aos itens contidos na planilha anexa à autuação?
- e) Em que os itens contidos na planilha anexa à autuação contribuem com o ciclo de extração e produção de petróleo do estabelecimento? Isto é, são empregados para a consecução da atividade de extração e produção de petróleo do estabelecimento?
- f) Enfim, os itens contidos na planilha anexa à autuação estão ligados às atividade de extração e produção de petróleo do estabelecimento?
- g) Caso a resposta à pergunta anterior seja negativa, gentileza identificar em qual atividade alheia ao estabelecimento tais itens são empregados.

Pleiteia a homologação dos valores recolhidos, bem como pelo julgamento de improcedência do seu remanescente do presente Auto de Infração.

Na informação fiscal, fls. 151/154, os autuantes descrevem a autuação, sintetizam a peça impugnatória apresentada e fazem os esclarecimentos necessários sobre petróleo e os processos a ele vinculados.

Resalvam que, embora na descrição da infração conste as contas 1302401001 (Obras em Andamento), 1302403001 (Materiais para Investimento) e 1302404001 (Gastos Vinculados a Paradas Programadas – Em Andamento), a autuação se deu tão somente em relação à conta contábil 1302403001, conforme planilha anexa ao auto.

Quanto às alegações feitas pelo Contribuinte, informam que foi efetuado um levantamento da conta de Ativo Imobilizado, que gera créditos de ICMS no CIAP, CONTA 1302403001 - MATERIAIS

PARA INVESTIMENTO, através da ECD – Escrituração Contábil Digital, tendo sido analisado o razão contábil, que abrange todas as filiais do Contribuinte. Na ECD do Contribuinte não há separação entre as filiais e, também, os históricos dos lançamentos não fazem menção ao número das notas fiscais e nem ao número do patrimônio (código do bem no CIAP). Com base nesse levantamento foi constatado que a conta 1302403001 – Material para Investimento, apresenta, em resumo, três tipos de transferências:

- a) transferências (créditos) para a própria conta (transferências entre filiais);
- b) transferências (créditos) para contas de Resultado ou Ativo Circulante; e
- c) transferências (créditos) de uma pequena parte para o Ativo Imobilizado.

Dizem que intimou o contribuinte sobre as transferências para Contas de Ativo Imobilizado (item c), para informar os lançamentos que foram transferidos para a conta de imobilizado: relacionando a conta que recebeu a transferência, o valor e a data em que o bem entrou em operação. Posteriormente, em 13/06/2017, foi intimado novamente para prestar essa informação tendo em vista que, por ter sido considerada a conta 1302403001 como sendo de Ativo Imobilizado, tal procedimento, ou seja, a transferência de valores para Resultado e Ativo Circulante, sugere que os valores registrados nessa conta deveriam ter sido classificados em conta de estoque no Ativo Circulante ou no Realizável a Longo Prazo.

Explicam que em 14/08/2017 e 20/09/2017, a autuada informou parcialmente algumas contrapartidas dos lançamentos efetuados na conta 1302403001.

Informam que a falta de atendimento da intimação, em todos os seus itens e na majoritária ocorrência de transferências para contas de resultado (item b), verificadas na análise da conta Materiais para Investimentos, permitiram concluir que não houve outras transferências para Ativo Imobilizado da filial fiscalizada, além daquelas informados pelo Contribuinte.

Dessa forma, os créditos aproveitados no CIAP, que haviam sido lançados nesta conta 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, por se tratarem de despesas, custos ou Ativo Circulante, são indevidos, exceto aqueles que o Contribuinte informou como transferência para contas do Ativo Imobilizado, que não foram incluídos na autuação.

Explicam que comparando a Escrituração Contábil, na movimentação da conta 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO com os lançamentos do CIAP, o procedimento do Contribuinte de considerar no CIAP itens que foram transferidos para Resultado, levaram a entender que para o Contribuinte existem dois tipos de Ativo Imobilizado: um tipo de “Ativo Imobilizado Contábil” que é utilizado na Contabilidade da empresa, no qual os valores são lançados em contas do “Ativo Imobilizado Contábil”, por consequência, não serão utilizados nos cálculos dos impostos junto à Receita Federal do Brasil; e outro que entenderam como “Ativo Imobilizado Fiscal”.

Dizem que esse tipo novo, “Ativo Imobilizado Fiscal”, não teria efeitos contábeis e o Contribuinte seria livre para decidir o que lançar nesse título. Dessa forma, por exemplo, bastaria lançar o ICMS no CIAP que uma Despesa com o Ativo Imobilizado se transformaria automaticamente em “Ativo Imobilizado Fiscal”, gerando direito ao crédito fiscal do ICMS.

Observam que tal procedimento (dois tipos de Ativo Imobilizado), não tem nenhuma base na legislação contábil e nem na fiscal. Explicam que Ativo Imobilizado é um termo técnico das Ciências Contábeis que a legislação tributária se apropriou para fins de tributação. A classificação contábil ou fiscal de um bem como sendo Ativo Imobilizado tem que ser a mesma, porque só existe um tipo de Ativo Imobilizado, que é aquele que é assim reconhecido na Escrituração Contábil, com base na legislação própria.

Aduzem que o contribuinte não tem nenhuma base para alterar o conceito de Ativo Imobilizado adequando-o de acordo com o que lhe for mais proveitoso em termos de tributação. Classificar um mesmo bem como Despesa na Contabilidade, reduzindo a base de cálculo dos impostos

federais, e para fins fiscais lançar esse mesmo valor no CIAP para ter direito ao crédito fiscal do ICMS, não se trata de planejamento tributário, mas de um equívoco que precisa ser reparado. Esse procedimento gera prejuízos ao Erário, pois reduz o Fundo de Participação dos Estados e Municípios e, também, reduz os valores devidos ao ICMS.

Informam que o contribuinte, em sua defesa, argumentou que os créditos na conta Materiais para Investimentos são, na realidade, baixas efetuadas de acordo com as transferências da conta contábil 1302403001, para contas contábeis de resultado e de ativo circulante. Entendimento que segue uma lógica diversa: a baixa do valor nas contas do ativo imobilizado é efetuada, por exemplo, de acordo com os itens 67 a 72 do Pronunciamento Técnico CPC nº 27.

Sublinham que tal entendimento não dá guarida às pretensões do autuado. Explicam, que o Pronunciamento Técnico CPC nº 27, trata de bens destinados ao Ativo Imobilizado e não de estoque de materiais de reposição, uma conta do Ativo Circulante, que é o caso da conta Materiais para Investimentos. A Fiscalização entende que a conta Materiais para Investimentos não é uma conta de Ativo Imobilizado, e sim de Ativo Circulante, porque os itens lançados nessa conta, majoritariamente são transferidos para Resultado e apenas uma pequena parte para o Ativo Imobilizado.

Sublinham o outro argumento do Contribuinte, que a Fiscalização não demonstrou a existência de vínculo entre as mercadorias que deram origem aos créditos fiscais lançados no Livro CIAP de 2014 e os bens cujos custos de aquisição foram transferidos da conta contábil 1302403001 – Materiais para Investimento, para contas de resultado no mesmo exercício fiscalizado. Dizem que o Contribuinte foi intimado em dois momentos para fazer essa vinculação (razão contábil x CIAP) e, mesmo tendo ao seu dispor todas as informações, somente fez parcialmente.

Admitem que a dificuldade enfrentada pelo Contribuinte possa ser devido à falta de dados essenciais nos históricos dos lançamentos, como por exemplo, o número da nota fiscal x Fornecedor e o código do bem no CIAP. Dizem que comprovou que, majoritariamente, o Contribuinte transfere valores da Conta Materiais para Investimentos para a conta de Resultado. Além dessa opção de associar o lançamento contábil de transferência para contas de imobilizado x CIAP, foi dada mais uma opção de informar diretamente na relação de itens extraídos do CIAP, a conta para a qual o material que estava em estoque fora transferido no momento do consumo.

Com relação a esta segunda opção, garantem que o contribuinte atendeu em parte e nos casos em que a transferência foi destinada a contas de Ativo Imobilizado, respectivos valores foram excluídos da autuação.

Explicam que outro argumento do autuado é de que o direito ao crédito de ICMS previsto no art. 20, § 5º da LC nº 87/96, vincula-se estritamente à utilização do bem no processo produtivo e não ao seu tratamento contábil.

Asseveram que o tratamento contábil é considerado para os efeitos da utilização de crédito de ICMS. Exemplificam o caso de materiais de uso e consumo e bens destinados ao Ativo Imobilizado, que têm diferenças na legislação quanto ao aproveitamento do crédito de ICMS. A Escrituração Contábil registra o fato contábil, seja ele a aquisição de material de uso e consumo, aquisição de insumos de produção ou aquisição de bens para o Ativo Imobilizado. O fato contábil deve corresponder à verdade dos fatos ocorridos.

Dizem que os registros em momento diversos no Livro CIAP e os lançamentos na contabilidade, a Fiscalização não motivou a autuação. O momento de registro no CIAP, nas aquisições de ativos imobilizados e nas baixas, antes, prazo de apropriação dos créditos de ICMS, deve ser coincidente com os lançamentos na Contabilidade. Anotam que a autuação não foi feita porque o Contribuinte deixou de baixar os materiais contabilizados na Conta Materiais para Investimentos, quando estes foram transferidos para Resultado, mas porque esses materiais nunca foram Ativos Imobilizados.

Quanto ao argumento defensivo de que a Fiscalização não mencionou quais foram os bens que deram origem à suposta utilização indevida dos créditos fiscais lançados no Livro CIAP de 2014, impedindo, inclusive, o Contribuinte de demonstrar que efetivamente se tratavam de ativo imobilizado, dizem, não procede, pois entregou ao contribuinte uma relação com 100% dos itens lançados no CIAP na conta Materiais para Investimentos, acompanhados cada um de sua respectiva parcela de ICMS apropriado em 2014. Tanto não procede tal argumentação que em alguns itens foram informados pela autuada, em resposta à segunda intimação, as contrapartidas dos lançamentos contábeis, inclusive reconhecendo parcialmente esta infração.

Quanto ao argumento de que ao se presumir que todos os itens associados à conta contábil 1302403001 são na realidade bens de uso e consumo, não procede. Reiteram que o contribuinte recebeu uma relação com todos os itens lançados no CIAP na Conta Materiais para Investimentos. Os itens da relação que o Contribuinte informou na conta de Ativo Imobilizado, foram excluídos da autuação. Afirmam que o Contribuinte deveria ter informado diretamente na relação do CIAP em seu poder, qual a conta do Ativo Imobilizado que o material que se encontrava em estoque fora transferido, para que pudesse ser excluído da autuação.

Repetem os procedimentos que utilizaram na autuação.

Apenas os créditos de ICMS apropriados no ano de 2014 foram objeto de autuação, conforme demonstrado nas planilhas “Composição dos Saldos Mensais Glosados dos Itens do CIAP da Conta Contábil 1302403001”, fls. 9 a 11, e “Relação dos Itens Glosados do CIAP da Conta Contábil 1302403001”, fls. 13 a 91 (verso). Este anexo identifica cada um dos bens pelo seu código, descrição, ou seja, conforme dados do CIAP e o respectivo valor mensal dos créditos apropriados. Nesta planilha, estão os itens lançados na conta contábil Materiais para Investimento, excluídos os itens informados pela autuada que foram transferidos para contas de ativo.

Com base em um levantamento na Contabilidade do Contribuinte, na Conta 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, que é uma conta de estoque classificada no grupo do Ativo Imobilizado, foi constatado que o Contribuinte, pelas aquisições, lança valores a débito dessa conta, aproveitando os créditos de ICMS e, posteriormente, transfere os valores relativos a esses bens para contas de resultado ou conta de estoque, no Ativo Circulante, por exemplo: 4201000001 (Materiais), 4201000008 (Sobressalentes para Manutenção), 3301300006 (Materiais Inservíveis). Os valores foram lançados em contas de estoque, no Ativo Circulante, por não se referirem a bens destinados a Ativos Imobilizados, portanto, não geram crédito de ICMS por se tratar de materiais de manutenção, por exemplo. Lembrando que a Conta 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO se trata de uma conta de estoque, em que os bens enquanto classificados nessa conta não estão gerando receitas para a empresa e que estão sendo transferidos para Resultado.

Dizem ainda que os arquivos do ano de 2014, da ECD – Escrituração Contábil Digital do Contribuinte, contém, de forma agrupada, todos os seus estabelecimentos, resultando em mais de um milhão de linhas, computando-se os débitos e os créditos. Por essa razão, intimaram o Contribuinte em 19/01/2017 e 13/06/2017, não tendo o mesmo atendido à intimação em sua totalidade. O objetivo da intimação seria exatamente associar cada débito lançado na conta de imobilizado da filial fiscalizada que fora transferido para despesa, conforme constatado de forma abrangente e, também, se alguma das transferências para Ativo Imobilizado se referiam a bens da filial fiscalizada. Essa constatação foi feita de forma mais ampla, abrangendo tanto a filial fiscalizada quanto as demais filiais, tendo em vista tratar-se da contabilização de todos os estabelecimentos filiais no Brasil.

Informam também que os anexos, fls. 92 a 115, apresentam de forma sintética a movimentação a crédito e débito da Conta 1302403001 – Materiais para Investimento. Evidenciam as transferências desta para outras contas.

Com relação aos valores transferidos da Conta Materiais para Investimento para contas do Ativo

Imobilizado, explicam que bastaria ao contribuinte ter atendido integralmente as intimações ou informado em sua defesa a que bens se referiam essas transferências. Caso algum bem pertencesse à filial fiscalizada, seriam prontamente excluídos do auto de infração.

Mantém na íntegra a infração.

O autuado junta o comprovante do valor reconhecido (fl. 158/161).

Apresenta nova manifestação, reiterando a tempestividade da sua manifestação, síntese da informação fiscal. Argumenta que a fiscalização admitiu que não houve análise da natureza de cada um dos bens que deram origem aos créditos escriturados no CIAP. Diz que, agindo assim, acabou por ignorar relevantes orientações sobre a definição e natureza de um bem como ativo imobilizado, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 27.

Diz que, concomitantemente, também reconheceu que não verificou se aqueles itens em razão dos quais houve o creditamento, correspondiam aos mesmos que ensejaram as movimentações contábeis na ECD. Alega que o raciocínio que ensejou o lançamento fiscal foi resultado do seguinte silogismo:

- i) A PETROBRAS transfere os gastos contabilizados na CONTA 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO para contas de resultado;
- ii) A transferência do gasto da CONTA 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO para contas de resultado é reconhecimento de que quaisquer itens nela lançados não são bens do ativo imobilizado, mas sim bens de uso e consumo;
- iii) Logo, são indevidos todos os créditos fiscais lançados no CIAP, em razão de bens cujos custos de aquisição foram contabilizados na CONTA 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO.

Contesta o raciocínio, que é insustentável, seja em razão de uma premissa equivocada (são de resultado as contas para as quais houve transferências dos gastos contabilizados na CONTA 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO), ou ainda, porque carece de qualquer indício de materialidade. Diz que, em princípio, a inconsistência do lançamento é confirmada ao se analisar a real natureza das contas contábeis para as quais há transferência de valores, a partir da CONTA 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, que pertence ao ativo imobilizado.

Reclama que a Fiscalização pressupôs que tais contas são de resultado. Contudo, a realidade é diversa, pois, a transferência de valores para as contas é sempre transitória.

Explica que, embora efetivamente haja o lançamento, nelas, de valores antes contabilizados na CONTA 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, o registro é provisório e depois migrado para uma conta contábil definitiva, de acordo com a natureza do gasto.

Assinala que este é o procedimento adotado para todos os bens que possuem a natureza de ativo imobilizado, segundo a definição prevista no Pronunciamento Técnico CPC nº 27, entre os quais se incluem, nos termos de seus itens “7” e “8”, os sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno. Explica que foi sugerido ao comitê que fosse proibida a transferência de ativos para outros grupos de contas, após o seu registro inicial, o que restou afastado pelos fundamentos, a seguir descrito:

b. Sugestão de não transferência de ativos para outros grupos de contas após registro inicial.

Razão: Sugestão não aceita em virtude de o CPC entender que não só as normas como também a doutrina contábil devem espelhar não só a existência, mas também a destinação dos ativos. Reconhece que as transferências por reclassificação precisam ser muito bem analisadas na sua essência e muito bem normatizadas e divulgadas, o que ocorre inclusive no Pronunciamento em questão e em outros emitidos por este CPC (Pronunciamentos Técnicos CPC 14, 28, 31, 38 etc.).

Alega ainda que a Fiscalização não analisou se os bens que deram origem aos créditos fiscais escriturados no CIAP foram os mesmos cujo custo de aquisição migrou da CONTA 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO para alguma outra. Reclama que a falta de análise da natureza do bem ou a movimentação contábil do seu custo de aquisição, compromete integralmente a materialidade necessária ao lançamento fiscal, pois sem ela, não há substrato para se afirmar a utilização indevida de crédito fiscal.

Diz que se os argumentos defensivos não forem relevantes para justificar a imediata improcedência do lançamento fiscal, indispensável será a realização de Perícia para esclarecer a controvérsia.

Reitera o pedido de produção de perícia contábil e técnica, e a improcedência da autuação.

Os autuantes informam que a nova manifestação nada acrescentou ao deslinde dos autos, e Mantêm a exigência.

VOTO

O Auto de Infração versa sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS, relativa à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de mercadorias para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Período da autuação: janeiro a dezembro de 2014, sendo exigido o valor de R\$20.990.377,41, acrescido da multa de 60%, consoante demonstrativo acostado às fls. 08/90, cópias de documentos fiscais, além de arquivo em mídia CD (fl. 117).

Consta da acusação que são créditos fiscais de bens do ativo, cujos lançamentos contábeis foram efetuados em contas transitórias de despesas 1302401001 (obras em andamento), 1302403001 (materiais para investimento) e 1302404001 (gastos vinculados a paradas programadas em andamento).

Alega preliminarmente o autuado, a nulidade do Auto de Infração, nos termos do art. 39, III, “c” do RPAF BA, argumentando uma imprecisa descrição dos fatos e sua capitulação legal, uma vez que são requisitos indispensáveis do Auto de Infração, na apresentação da sua defesa;

Ao compulsar os elementos e peças que compõem os autos, constato que o PAF afigura-se revestido das formalidades legais e o procedimento fiscal atende às normas regulamentares, não estando presentes nos autos quaisquer dos motivos elencados nos incisos I a IV, do art. 18 do RPAF-BA/99, tampouco houve qualquer imprecisão na descrição dos fatos ou sua capitulação legal, eis que, inexistente óbice algum que possa inquiná-lo de nulidade.

As circunstâncias existentes no presente processo, que contemplou apenas uma única infração por creditamento indevido, apuradas no livro CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente) e na Escrituração Contábil Digital do autuado, não impediram a apresentação da defesa, mesmo de aditar novas razões ou produzir provas no socorro da sua tese.

Ademais, a exigência fiscal encontra-se fartamente detalhada nos demonstrativos apensados ao processo, compreendendo: I) Resumo dos créditos indevidos glosados do CIAP da Conta Contábil 1302403001 - Exercício 2014 (fl. 8); II) Composição dos saldos mensais glosados dos itens do CIAP da Conta Contábil 1302403001 - Exercício 2014 (fls. 9/11); III) Memória de cálculo do fator de creditamento da EFD - Exercício 2014 (fls. 12); IV) Relação dos itens glosados do CIAP da Conta Contábil 1302403001 - Exercício 2014 (fls. 13/90); II) Demonstrativo das contrapartidas dos lançamentos da Conta 1302403001 - Exercício 2014 (fls. 91/115).

Aludidos demonstrativos identificam cada bem por seu código, descrição, conforme disposto no CIAP, e o respectivo valor mensal dos créditos apropriados. Descrevem os itens lançados na conta contábil 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, com a exclusão dos itens informados pela autuada, transferidos para o Ativo.

Entregues integralmente ao contribuinte autuado, em mídia CD, conforme atesta o Recibo de Arquivos eletrônicos, cópia acostada aos autos (fl. 116).

As questões adjetivas levantadas pelo contribuinte que tangenciam a materialidade da acusação, serão apreciadas nas questões de mérito.

No que tange ao pedido do impugnante para realização de perícia para comprovação das suas razões de defesa, não vislumbro qualquer necessidade de informações ou de conhecimentos técnicos especializados para o deslinde da matéria ora em questão, uma vez que os elementos já coligidos nos autos são suficientes para se firmar o juízo e convicção, indispensáveis para a decisão da lide. Assim, indefiro o pedido de realização de perícia.

No mérito, verifico que o procedimento fiscal em análise envolveu o estabelecimento da empresa Petrobrás, localizados na Bahia, no município de São Francisco do Conde, com inscrição estadual no cadastro de contribuintes desse Estado, sob nº 09.073.803. Trata-se de estabelecimento baiano que centraliza a escrituração e apuração do ICMS, em razão do Regime Especial concedido pela Secretaria da Fazenda da Bahia, formalizado através de Termo de Acordo (Parecer nº 27653/2011).

Constato ainda que a Escrituração Contábil Digital – ECD do contribuinte, contempla de forma agrupada todos seus estabelecimentos, resultando em milhares de lançamentos, a débitos e créditos, que careceria de explicações e comprovações suplementares por parte do contribuinte autuado. Intimação com esse fito foi manejada pela fiscalização, buscando associar cada débito lançado em conta do ativo imobilizado da filial fiscalizada, transferido para uma conta contábil de despesa, e apuração dos créditos registrados no livro CIAP - Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente.

O lançamento de ofício, decorre dos resultados obtidos na Auditoria realizada nas contas de Ativo Imobilizado do Contribuinte, em seu razão contábil, através da ECD – Escrituração Contábil Digital, que abrange a totalidade das suas filiais na Bahia. Conforme ressalvado pelos próprios Auditores Fiscais, muito embora conste no complemento da descrição da infração, que os créditos fiscais foram buscados nas contas 1302401001 (Obras em Andamento), 1302403001 (Materiais para Investimento) e 1302404001 (Gastos Vinculados a Paradas Programadas em Andamento), a autuação ocorreu apenas em face à conta contábil 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, conforme demonstrativos retro descritos.

O argumento defensivo reclama que a Fiscalização, conforme mesmo admitiu, não procedeu à análise da natureza de cada um dos bens do ativo imobilizado, que deram origem aos créditos escriturados no CIAP, ignorando, inclusive, as orientações de Pronunciamento Técnico CPC 27. Não checkou também se os itens creditados são os mesmos que ensejaram as movimentações contábeis na ECD.

Da análise do procedimento do contribuinte com relação aos créditos ICMS extraídos da CIAP, constato que são transferidos para contas de resultado da sua contabilidade, os gastos registrados na CONTA 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO. Tendo em vista que tal rubrica não discrimina os bens que a compõe, deveria o autuado, sobretudo quando intimado pela fiscalização, apresentar a descrição de cada bem, função, valor, a fim de que pudessem ser identificados aqueles que efetivamente, conforme manda a legislação do imposto, corresponderem aos bens definidos como de ativo imobilizado e, portanto, passível de creditamento, na forma do art. 20 da Lei Complementar 87/96.

Em outro falar, a exigência decorre da constatação de valores contabilizados como se fossem ativo imobilizado, mas que foram posteriormente transferidos para contas de resultado ou ativo circulante. Como a Escrituração Contábil Digital - ECD do contribuinte reúne os vários estabelecimentos da empresa, a verificação de transferências de débitos lançados em conta de ativo imobilizado para contas de resultado ou ativo circulante, indicaram o verdadeiro destino

das mercadorias objeto da autuação.

Observo que o contribuinte não separa em seu ECD, os registros por filiais, não descreve o número das notas fiscais ou número do patrimônio (código do bem no CIAP). E mesmo intimado para fazer a indicação dos bens, tendo recebido relação de todos os itens lançados no CIAP na conta MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, contendo a respectiva parcela de ICMS apropriado em 2014, período da autuação. Não sendo subsistente a tese defensiva de que a Fiscalização não mencionou quais foram os bens que deram origem à suposta utilização indevida dos créditos fiscais lançados no seu Livro fiscal.

Tanto isso é verdadeiro, que o próprio autuado, com base nos relatórios que recebeu, apresentou a contrapartida de alguns lançamentos, reconhecendo parcialmente a infração cometida.

Não houve a presunção fiscal de que todos os itens ligados à conta 1302403001 fossem bens de uso e consumo, conforme também alegou o autuado. Todos os itens da relação que restou provado tratar-se de bens da conta de Ativo Imobilizado, foram excluídos da autuação. Bastante que o contribuinte informasse, a partir da relação do CIAP em seu poder, para qual conta do Ativo Imobilizado o material fora transferido.

Intimado o contribuinte sobre as transferências para Contas de Ativo Imobilizado (item c), para informar os lançamentos que foram transferidos para a conta de imobilizado: relacionando a conta que recebeu a transferência e o valor e a data em que o bem entrou em operação. Deveria o autuado conduzir-se de forma assertiva. Trazendo para a fiscalização as provas do correto lançamento no CIAP, dos bens do Ativo Imobilizado.

Parece óbvio que os bens lançados na conta 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, uma conta transitória, genérica, que poderia absorver as despesas diversas, custos ou bens classificados como ativos, caberia ao autuado comprovar aqueles que efetivamente correspondessem a um ativo imobilizado, conforme determina a legislação. Constatado ainda, que os Auditores Fiscais sequer consideraram em seu levantamento, os valores que o próprio Contribuinte informou como transferência para contas do Ativo Imobilizado. Claro que considerar no CIAP itens que foram transferidos para contas de Resultado, parece estranho, não condiz com uma comunicação lógica entre a escrita fiscal do autuado e a correspondente escrita contábil, no que se refere aos créditos fiscais apropriados e registrados no CIAP.

Sabe-se que a Petróleo Brasileiro S/A (Petrobras), como um gigante da economia brasileira, efetua diversos ajustes nas suas demonstrações contábeis, a uniformização de práticas entre as empresas do grupo, visando uma melhor informação ao mercado, permitir uma melhor comparabilidade com as empresas congêneres internacionais, maior transparência de sua posição patrimonial. Assim, natural que capitalize os gastos incorridos nas atividades de exploração e produção de petróleo, de modo a maximizar os seus resultados.

Ainda que a Delegacia da Receita Federal tenha publicado a Instrução Normativa RFB n.º 1.422, de 19 de dezembro de 2013, que estabelece a obrigatoriedade de apresentação de ECF – Escrituração Contábil Fiscal de forma centralizada pela matriz das pessoas jurídicas, a partir do ano-calendário de 2014, para todas as pessoas jurídicas, a contabilização centralizada operada pela empresa, não pode lhe servir de alibi e lhe isentar da apresentação de informações relativas às operações econômicas das suas unidades, cujas informações foram centralizadas para fins específicos.

A contabilização centralizada ocorre quando a empresa escritura apenas pela matriz, ou seja, levanta demonstrações financeiras e apura o resultado apenas em seu estabelecimento principal.

Contudo, isso não impede, que a empresa apure o resultado de cada uma de suas filiais e apresente demonstrações contábeis separadas. Para tal, o seu plano de contas deve discriminar as contas específicas de cada um dos estabelecimentos.

Intimado para prestar informações sobre a conta 1302403001, e quais bens dessa conta foram transferidos para o Ativo Imobilizado, o autuado deveria prestar as informações necessárias que pudessem traduzir a realidade material dos fatos investigados. Acusou a Fiscalização que um mesmo bem classificado como Despesa na Contabilidade, reduzindo a base de cálculo dos impostos federais, e para fins fiscais lançar esse mesmo valor no CIAP para ter direito ao crédito fiscal do ICMS.

Coube à Lei Complementar nº 87/96, definir o atual regime de compensação do imposto, dando cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (artigos 19/21, LC 87/97).

No caso em tela, o regime de crédito fiscal do ICMS regulado na Lei Complementar nº 87/96, afasta a possibilidade do contribuinte se apropriar de créditos fiscais na escrita do ICMS, relativos a bens adquiridos para uso e consumo ou não vinculados diretamente às atividades produtivas ou operacionais do empreendimento. Essa vedação perdurará, salvo disposição de lei superviniente, até 01 de janeiro de 2020.

Por sua vez, a legislação do ICMS do Estado da Bahia, estabeleceu no art.30, III, da Lei 7.014/96, regulamentando o caso em exame, no tocante ao creditamento dos bens do ativo fixo, em seu art. 309, § 2º do RICMS/12, vigente à época de ocorrência dos fatos geradores, os seguintes comandos:

Art. 309. 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:

(...)

§ 2º O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, fica sujeito às seguintes disposições:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada:

a) tratando-se de empresas em fase de implantação, no mês em que iniciar a atividade;

b) tratando-se de empresas em atividade, no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações desoneradas, nas hipóteses em que houver expressa autorização de manutenção integral do crédito;

IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos, contados, da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI - serão objeto de lançamento no CIAP, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo;

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

Sabe-se que é direito de toda sociedade empresarial organizar e planejar as suas atividades de modo a obter a melhor eficiência operacional, estratégica, financeira, societária e tributária, sendo mesmo um dever dos administradores e sócios, proceder com a devida diligência na busca de melhores resultados, cumprindo a função social da atividade empresarial (art. 170, I, CF 88).

A lei 6.404/76 dispõe, inclusive, que o administrador deve empregar o cuidado de todo homem probo, na administração dos seus próprios negócios, exercendo as atribuições que a lei e o

estatuto lhe conferem no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e a função social da empresa. Dessa forma, é permitido o planejamento fiscal, a elaboração de negócios do contribuinte, na forma que melhor lhe aprouver, assumindo com liberdade o caminho financeiro, econômico, tributário que lhe parecer mais favorável, desde que não haja qualquer oposição à lei ou incidência em ato ilícito.

Portanto, o contribuinte tem direito de adotar condutas que tornem menos onerosa, do ponto de vista fiscal, os negócios que realiza. Esse direito subjetivo, no entanto, tem um limite que é o ordenamento jurídico, de modo que haverá censura jurídica, onde esteja presente comportamento ilícito.

A fiscalização demonstrou que o autuado efetuou lançamentos no CIAP, de despesas com o ativo imobilizado que resultaram na apropriação indevida de crédito fiscal. Uma mesma mercadoria foi classificada como despesa na contabilidade, reduzindo a base de cálculo dos impostos federais, mas lançada no CIAP para ter direito ao crédito fiscal do ICMS.

No levantamento fiscal da Conta 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, na contabilidade da empresa, classificada no grupo do Ativo Imobilizado, foi constatado que valores lançados nesta conta foram posteriormente transferidos para contas de resultado ou ativo circulante. Isto comprova que as mercadorias não se referiam a bens destinados ao Ativo Imobilizado, não gerando direito a crédito de ICMS, relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, conforme determinado na legislação do imposto, retro aludida.

Diante do exposto, mantenho a infração PROCEDENTE, devendo ser homologada a parcela já recolhida pelo contribuinte.

É o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298663.0002/18-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$20.990.377,41**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de agosto de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR