

A. I. Nº - 269139.0001/18-2
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S A - PETROBRÁS
AUTUANTES - FRANCISCO NOBRE DE OLIVEIRA, MARCO AURÉLIO PAUL CRUZ e JOSÉ
ELMANO TAVARES LINS
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 07/05/2019

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0083-03/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO CONTABILIZADO NA CONTA MATERIAL PARA INVESTIMENTO COMO SE FOSSE IMOBILIZADO. Ao lançar bens na conta 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, uma conta transitória, genérica, que absorve despesas diversas, custos e bens classificados como ativos, caberia ao autuado comprovar aqueles que efetivamente correspondessem a um ativo imobilizado, quando intimado para tanto, conforme determina a lei. Valores contabilizados na Escrituração Contábil Digital-ECD (conta 1302403001), como se fossem ativo imobilizado e, posteriormente, transferidos para contas de ativo circulante e resultado comprovam que os bens não se destinaram ao Ativo Imobilizado, não gerando direito a crédito de ICMS. Infração subsistente. Rejeitada petição de nulidade e indeferido pedido de perícia e/ou diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, foi lavrado em 18/12/18, para constituir o crédito tributário, no valor histórico de R\$47.817.927,03, mais multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 - 01.02.02. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Período: Janeiro a Dezembro 2014. Enquadramento legal: Art. 29, § 1º, II e art. 53, III, da Lei 7.014/96. Multa: Art. 42, VII, “a”, da Lei 7.014/96.

Consta na descrição: “Relativo a materiais de consumo contabilizados na conta de estoque (Imobilizado), 1302403001 – MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, como se fossem imobilizado, porém transferidos para contas de Resultado e Ativo Circulante, quando requisitadas do estoque”.

O contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 20/12/18, e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 18/02/19, peça processual que se encontra anexada às fls. 25 a 40. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu representante legal, o qual possui os devidos poderes, conforme instrumento de procuração e de substabelecimento constantes nos Autos à fls. 41/43 e 44/51.

A Impugnante inicia sua peça defensiva fazendo um breve resumo sobre a acusação fiscal, transcreve a imputação que deu origem ao Auto de Infração, o valor do crédito tributário lançado e ainda aponta a tempestividade da peça defensiva.

Em seguida reconhece parte da Infração (R\$1.873.207,66), dizendo ter constatado que parte das aquisições de ativo imobilizado contabilizada na conta “Materiais para Investimento” foi reclassificada para contas de resultado (“custo dos produtos vendidos” ou “contas de despesa”) e para contas de Ativo não ligadas ao processo produtivo, ou ainda, referem-se a bens cujo grupo de mercadoria não dá direito ao crédito de ICMS.

Apresenta tabela e destaca que dessa 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 aplicadas pela SEFAZ/BA.

Aduz que a glosa do crédito fiscal dos demais itens, constantes na autuação fiscal, revela-se indevida, por dois motivos: a) uma parcela destes bens não foi localizada na escrituração do Livro CIAP; b) a parcela restante trata de bens que foram transferidos para contas de ativo imobilizado, sendo legítimo o creditamento do ICMS pela Petrobras.

Apresenta planilha afirmando que ao compulsar o Livro CIAP não identificou a escrituração de diversos itens, que foram listados no auto de infração, e totalizam R\$ 25.418,13.

Destaca que o aproveitamento de crédito fiscal na apuração de débitos e créditos da Defendente não é feito com base na relação de bens contabilizados na conta 1302403001 – MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, mas sim com base na escrituração no CIAP. Argumenta que como não houve escrituração desses bens no Livro CIAP, não houve consequentemente a alegada utilização indevida do crédito fiscal de ICMS, sendo improcedente a infração por esse motivo.

Quanto aos demais itens constantes na autuação fiscal, assevera que foram transferidos para contas de ativo imobilizado, sendo legítimo o creditamento do ICMS pela Petrobras, no total de R\$ 45.944.719,37 e nulo o auto de infração, por partir da premissa equivocada de que os itens foram transferidos para contas contábeis de Resultado e Ativo Circulante.

Diz que a premissa do lançamento – mercadorias cujas entradas deram origem aos créditos que foram apropriados nos termos do art. 20, § 5º, da LC 87/96 tidas como bens de uso e consumo – foi firmada a partir de um cotejo entre o livro CIAP e os Registros Contábeis na Conta de Resultado e Ativo Circulante no período de 01/2014 a 12/2014.

Expõe que, no caso, o Fisco identificou na EFD do livro CIAP, que o sujeito passivo aproveitou créditos fiscais sobre bens do ativo imobilizado, vinculados à conta contábil 1302403001 – Materiais para Investimentos.

Assevera que por causa da migração dos valores para “contas transitórias de despesas” o fisco presumiu, sem qualquer respaldo ou fato jurídico, que todos os bens nela lançados não eram bens integrantes do ativo permanente do estabelecimento.

Considera que o fisco adotou procedimento incapaz de legitimar a constituição de crédito tributário, alegando que: (i) não há correspondência entre os lançamentos efetuados no Livro CIAP e os lançamentos no Ativo Imobilizado do exercício 2014, pois, dada a ausência de comprovação pelo fisco, não se referem, necessariamente, aos mesmos bens, e; (ii) os itens constantes na autuação fiscal foram transferidos para contas de ativo imobilizado, sendo legítimo o crédito do ICMS.

Seguindo, passa a falar da nulidade do lançamento.

Reproduz o art. 39, III, do RPAF e cita doutrina para dizer da precisa descrição dos fatos e o nexo de causalidade entre eles, bem como da determinada capitulação legal como requisitos indispensáveis do AI.

Reafirma que, no caso concreto, o fisco reputou indevido todo o crédito fiscal escriturado no livro CIAP de 2014 na Conta Transitória de Despesas 1302403001 (Materiais para Investimentos), mas que no cotejo entre o livro CIAP e os lançamentos na contabilidade não se observou que, em regra, os registros ocorrem em momentos diversos e por motivos diferentes.

Segundo o Impugnante, o erro do fisco, ao desconsiderar essa circunstância, fica evidente quando se observa como é feita a escrituração do contribuinte. Aduz que o equívoco fica identificável no descompasso entre os ditames da LC 87/96 e as regras contábeis aplicáveis ao caso.

Reproduzindo o art. 20, § 5º, da LC 87/96, diz que os registros no Livro CIAP seguem tal dispositivo e que, por determinação legal, o sujeito passivo adquire e registra no livro CIAP os bens que

possuem a natureza de ativo imobilizado, conforme definido nas normas contábeis, em especial no Pronunciamento Técnico nº 27 – Ativo Imobilizado, do Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC), aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC por meio da Resolução nº 1.055/05, cujo item 6, também reproduz.

Consequentemente afirma 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 2015 e 2016, a partir da entrada no estabelecimento, pelos 48 meses subsequentes (art. 20, § 5º, I, da LC 87/96).

Diz ser verdade que, no momento da entrada desses bens no estabelecimento, é feita também a contabilização deles, 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 custo.

Assevera que as transferências da conta contábil “Grupo 4” para contas contábeis de resultado e de ativo circulante, 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, que reproduz.

Assim, diz que nessas circunstâncias o fisco 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 transitória de despesas 1302403001.

Ou seja, explica que os bens dos quais originaram os créditos lançados no Livro CIAP de 2014 – registrados a partir do momento de aquisição – não são necessariamente aqueles que deram causa às transferências das contas do ativo imobilizado para quaisquer outras.

Afirma que no A.I. reputou-se indevido o crédito fiscal de todos os bens associados à conta transitória de despesas 1302403001 (Materiais de Investimentos) e cujas entradas foram lançadas no livro CIAP 2014, independentemente da transferência ou não do custo de aquisição deles para contas de resultado.

Deste modo, afirma que no procedimento não se analisou a natureza e função de cada um dos bens que deu origem aos créditos fiscais escriturados no livro CIAP e sequer procurou identificá-los.

Aduz que a referência genérica às eventuais movimentações contábeis de determinadas contas, sem mesmo indicar a correlação dos bens nelas indicados com aqueles que deram origem aos créditos registrados no livro CIAP, não atende ao que preceitua o art. 39, III, do RPAF, no sentido exposto no excerto doutrinário que reproduz.

Fala que em nenhum momento a fiscalização mencionou quais foram os bens que originaram a utilização indevida dos créditos fiscais lançados no “CIAP de 2015 e 2016”, impedindo, inclusive, de o sujeito passivo demonstrar que se tratava de ativo imobilizado, cerceando, assim, o contraditório e a ampla defesa, o que, entende, caracterizar, neste caso, a nulidade do AI, como determina o art. 18, II, do RPAF.

Seguindo, em item específico, adentra pela improcedência do lançamento, quanto à natureza dos bens que deram origem aos créditos lançados no “CIAP de 2015 e 2016” – e reputados indevidos pela Fiscalização.

Alega que ao se presumir que todos os bens associados à conta transitória de despesas 1302403001 são bens de uso e consumo, deixou de se considerar que os diversos materiais foram posteriormente reclassificados em contas de ativo permanente.

Diz que, nestas circunstâncias, não há dúvida que o fisco reputou indevido créditos fiscais originados de mercadorias que são bens do ativo imobilizado, e registrados nas respectivas contas contábeis de ativo.

Entende incorreto o procedimento da Fiscalização, ao reclassificar as mercadorias em tela, para enquadrá-las entre os bens de uso e consumo, exclusivamente por conta de sua classificação conta transitória de despesas 1302403001 (MATERIAIS DE INVESTIMENTOS), dado que posteriormente foram reclassificados para as devidas contas de ativo permanente.

Antes de concluir sua peça defensiva, traz argumentos no sentido da necessidade de produção de prova pericial.

Assevera que a Fiscalização equivocadamente afirmou que os bens teriam sido escriturados em contas de Resultado e Ativo Circulante, quando, na verdade, foram transferidos para contas de ativo imobilizado, sendo legítimo o creditamento do ICMS pela Petrobras.

Citando o os artigos 123, §3º, 145, caput, e 150, II, do RPAF, solicita a realização de perícia, alegando ser o único meio disponível para resolver a controvérsia, visto que a divergência de análise das escriturações contábeis demanda conhecimento técnico especializado.

Dessa forma, apresenta a seguir quesitos que postula que sejam respondidos pelo perito:

- a) *Queira o Sr. Perito verificar se foram escriturados no Livro CIAP os bens identificados no item 4.3 da presente impugnação.*
- b) *Queira o Sr. Perito verificar se os bens listados na planilha apresentada pela Petrobras, na aba “Análise Petrobras”, filtrados pela coluna CN “Análise CO-III” pelo critério “DEFESA” foram classificados pela contribuinte em contas contábeis de ativo permanente.*

Ao final, apresenta os seguintes pedidos:

Por tudo o quanto exposto, requer a intimação da Fiscalização para apresentar informações fiscais (RPAF, arts. 126 e 127), oportunizando-se a Contribuinte manifestar-se acerca delas, se for o caso (idem, art. 127, §7º), a fim de resguardar o contraditório.

No julgamento, requer que a presente impugnação seja acolhida, para anular o auto de infração por descumprimento do devido processo legal, e, no mérito, julgar improcedente a infração, salvo na parcela reconhecida, pois a Petrobras não cometeu infração, sendo legítimo o aproveitamento do crédito de ICMS ora impugnado.

Por tudo o quanto exposto, requer a produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de prova pericial contábil, reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos no momento em que for deferida a respectiva perícia.

Na informação fiscal, fls. 58/63-verso, os autuantes inicialmente descrevem a infração, sintetizam a peça impugnatória e dizem que o Impugnante reconhece o valor de R\$1.873.207,66 para a Infração em comento.

Em seguida rebatem a alegação defensiva de que não localizou alguns itens autuados no CIAP. Anexam cópia de folha do livro CIAP, como exemplo, referente ao mês de janeiro/2014, mostrando itens que o autuado alega não ter encontrado. Afirmam que todos os itens questionados pelo impugnante estão devidamente registrados no livro acima mencionado.

Asseveram que todos os itens lançados na planilha que serviu de base para a autuação foram obtidos na EFD da Autuada.

Quanto às demais 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 livro 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;
- c) transferências (créditos) para conta Grupo 4 (consideradas transitórias pelo Autuado);
- d) transferências (créditos) de uma pequena parte para o Ativo Imobilizado.

Dizem que intimaram o contribuinte sobre as transferências para Contas de Ativo Imobilizado (item d), para informar se algumas dessas transferências pertenciam à filial fiscalizada, tendo o Contribuinte atendido apenas uma pequena parte da intimação, o que foi excluído da autuação.

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), e das transferências para contas do Grupo 4 (resultado), sem que houvesse retorno dessas transferências do Grupo 4 para contas do imobilizado, verificadas na análise da conta Materiais para Investimentos, e também das contas do Grupo 4, permitiram concluir que não houve outras transferências para Ativo Imobilizado da filial fiscalizada além daquelas informadas 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, e que 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, não o fez.

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 comprovaram 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.

Afirmam que a Fiscalização comprovou que majoritariamente o contribuinte transfere valores da Conta Materiais para Investimentos para Resultado e que os poucos itens – considerando o total dos itens -, que foram transferidos para contas do Ativo Imobilizado, por intimação cientificaram o contribuinte lhe pedindo informar a que código do bem, no CIAP, corresponderia no caso de pertencer à filial fiscalizada.

Informam que, 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, garante que o contribuinte atendeu em parte e nos casos em que a transferência foi destinada a contas de Ativo Imobilizado, respectivos valores não foram objeto de 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 tem diferenças na legislação quanto ao aproveitamento do crédito de ICMS. A Escrituração Contábil registra o fato contábil, seja ele à aquisição de material de uso e consumo, ou 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 do 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 proceder, pois foi entregue 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.

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. Por exemplo, na relação de itens de sua defesa supostamente registrados no Ativo Imobilizado, o contribuinte não forneceu dados suficientes para serem excluídos da autuação, como o código do bem no CIAP.

Informam que, finalizando, a autuação foi efetuada com base nos seguintes procedimentos:

Apenas os créditos de ICMS apropriados no ano de 2014 foram objeto de autuação, conforme demonstrado no “Anexo AI 1302403001.xls”. Esse anexo identifica cada um dos bens pelo seu código, descrição, ou seja, conforme dados do CIAP e o respectivo valor mensal dos créditos apropriados. Nessa planilha estão 100% dos itens autuados. O Anexo “CIAP AUDIF 243 2014 ResltensCfopAtivo.xls” constam 100% dos itens do CIAP, cujos créditos foram apropriados no ano de 2014.

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.

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.

Concluindo, aduzem ser um equívoco da Autuada considerar a conta 1302403001 - Materiais para Investimento como sendo do Ativo Imobilizado porque a quase totalidade dos valores lançados nesta conta são transferidos para o Ativo Circulante e Resultado, segundo comprova a sua Escrituração Contábil. Inclusive, os valores transferidos para as contas do Grupo 4, consideradas pela Autuada como sendo um grupo de contas transitórias, também tem a quase totalidade de seus valores transferidos para contas do Ativo Circulante ou Resultado. Esta constatação ocorreu também nos exercícios já fiscalizados de 2012 e 2013. Justifica-se a transferência dos valores para Ativo Circulante e Resultado, conforme comprova a sua Escrituração Contábil, porque têm características de materiais de consumo. Portanto, a afirmação da Autuada de que os valores lançados na conta Materiais para Investimento são transferidos para o Ativo Imobilizado não está correta, bastando apenas analisar a movimentação desta conta, ou seja, Materiais para Investimento e as contas do Grupo 4, para constatar que as transferências para o Ativo Imobilizado é a exceção e não a regra. Portanto, temos duas situações que depõem sobre um mesmo fato: a defesa afirma que as transferências da conta Materiais para Investimento foram feitas para contas do Ativo Imobilizado e a Escrituração Contábil da Autuada comprova o contrário, que as transferências da conta Materiais para Investimentos foram feitas em sua quase totalidade para contas de Ativo Circulante e Resultado, portanto, prevalece a Escrituração Contábil como prova de que as transferências foram feitas em sua quase totalidade para contas de Resultado e de Ativo Circulante.

Asseveram que a planilha que foi anexada ao Auto de Infração através de CD, e disponibilizada para a Autuada contém a descrição de cada bem, um a um, com seu respectivo código e valores mensais de ICMS que foram apropriados no CIAP do ano de 2014, relativo às aquisições de 2011 a

2014, além de diversas outras informações, rebatendo a afirmação do autuado de que a fiscalização não mencionou quais os bens que deram origem a utilização indevida de crédito.

Ao final, mantém integralmente a ação fiscal.

Na assentada do julgamento, o patrono da empresa apresentou petição onde informa e anexa comprovante de pagamento da parte reconhecida.

Solicitou, ainda, adiamento do julgamento para que pudesse se manifestar a respeito da cópia da folha do Livro CIAP, acostada na informação fiscal produzida pelos autuantes.

VOTO

O Impugnante alega, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração, nos termos do art. 39, III, “c”, c/c o art. 18, II do RPAF BA, argumentando ser imprecisa a descrição dos fatos, uma vez que são requisitos indispensáveis ao Auto de Infração, que impediria sua exposição contraditória e cercearia seu direito à ampla defesa.

Também alegou que não tomou conhecimento prévio da informação fiscal prestada, reclamando que não pode analisar a cópia da página do Livro CIAP acostada pelos autuantes na referida informação.

Todavia, 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 as normas regulamentares, não estando presentes nos autos qualquer 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.

Em relação à cópia de parte do livro CIAP, acostada na informação fiscal, em nada preteriu o direito de defesa do impugnante, uma vez que os autuantes apenas ilustraram a sua informação com a referida cópia, cujos lançamentos foram efetuados pelo próprio autuado e fornecidos para fiscalização (Termo de Intimação à fl. 4). Todos os itens lançados na planilha que serviu de base para a autuação foram obtidos na EFD do autuado. Portanto não se trata de novo documento, sendo que o referido livro se encontra de forma integral na mídia (fl. 19) entregue ao sujeito passivo, conforme recibos às fls. 20 e 21.

Considerando, ainda, que: a) conforme recibo de fls. 02, 03-verso, 20 e 21, a cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho, indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto, foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 09-18 e CD de fl. 19); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator; constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Como oportunamente se verá, na apreciação do mérito da autuação, ao contrário do alegado pelo Impugnante, os autos denotam a integral análise das mercadorias objeto da glosa do crédito utilizado e tido como indevido pelos autuantes. Portanto, não há do que se falar em nulidade por impedimento do contraditório e cerceamento do direito à ampla defesa do sujeito passivo, até porque todos os seus argumentos defensivos se esgotam nas suas manifestações.

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, com fundamento no art. 147, I, “a” e “b”, II, “a” e “b” do RPAF, indefiro o pedido de realização de diligência e/ou perícia.

No mérito, o Auto de Infração versa sobre utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias para integrar o ativo permanente do estabelecimento no exercício 2014, consoante demonstrativos sintéticos de fls. 09-18, além de arquivo em mídia CD, contendo todos os demonstrativos de modo analítico (fl. 19).

Consta da acusação, que são créditos fiscais de bens do ativo, cujos lançamentos contábeis foram efetuados na conta transitória 1302403001 (materiais para investimento).

Verifico que o procedimento fiscal em análise envolveu o estabelecimento da PETROBRÁS, localizado na Bahia, no município de Catu, I.E. nº 002.604.576. 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).

As infrações são de indevido uso de crédito fiscal. Decorrem de apuração no livro CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente), e na Escrituração Contábil Digital do autuado, e estão bem expressadas nos autos.

A exigência fiscal encontra-se fartamente detalhada nos demonstrativos apensados ao processo, conforme mídia à fl. 19. O “Anexo AI 1302403001.xls”, identifica cada um dos bens pelo seu código, descrição, ou seja, conforme dados do CIAP e o respectivo valor mensal dos créditos apropriados, apontando 100% dos itens autuados. O Anexo “CIAP AUDIF 243 2014 ResltensCfopAtivo.xls” relaciona 100% dos itens do CIAP, cujos créditos foram apropriados no ano de 2014.

Constato ainda, que a Escrituração Contábil Digital – ECD do contribuinte, contempla de forma agrupada todos os 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 livro 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 na 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 analisou 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 do 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 – como foi -, 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, portanto, a tese defensiva de que a Fiscalização não mencionou quais foram os bens que deram origem à 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 o cometimento na infração.

Não houve 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 restaram provados que se tratam de bens da conta de Ativo Imobilizado foram excluídos da autuação. E se o contribuinte informasse, a partir da relação do CIAP em seu poder, para qual conta do Ativo Imobilizado o material fora transferido, tendo a oportunidade e o ônus probatório, caso houvesse comprovado serem bens do ativo permanente, outros poderiam também ser excluídos.

Intimado o contribuinte sobre as transferências para Contas de Ativo Imobilizado (item d), 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, deveria o autuado conduzir-se de forma assertiva, trazendo para a fiscalização as provas do correto lançamento no CIAP dos bens do Ativo Imobilizado, se fosse o caso.

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 consideraram em seu levantamento, os valores que o próprio Contribuinte informou como transferência para contas do Ativo Imobilizado, não os incluindo na autuação. Claro que considerar no CIAP itens que foram transferidos para contas de Resultado, soa estranho, pois 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 Brasil 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, visam uma melhor informação ao mercado, permitindo melhor comparabilidade com as empresas congêneres internacionais e 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 nº 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 em separado. 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 87/96 afasta a possibilidade do contribuinte se apropriar 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 superveniente, até 01 de janeiro de 2020.

Por sua vez, a legislação do ICMS do Estado da Bahia, estabeleceu no art. 29, § 1º da Lei 7.014/96, a forma de aproveitamento do crédito fiscal relativo às aquisições destinadas ao ativo imobilizado, o que foi regulamentando no art. 309, § 2º do RICMS/12, vigente à época de ocorrência dos fatos geradores, conforme abaixo:

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 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, 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, o contribuinte pode se planejar fiscalmente e elaborar seus negócios 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 ilegal.

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 ilegal.

A fiscalização demonstrou que o autuado efetuou lançamentos no CIAP, relativos a aquisições tidas como de ativo imobilizado, que resultaram na apropriação indevida de crédito fiscal, uma vez que, posteriormente, foram reclassificadas despesas que não dão direito ao uso do crédito de ICMS destacado na NFs de aquisições. 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.

Restou evidenciado que os valores lançados pelo autuado na conta Materiais para Investimento, são transferidos em quase sua totalidade para o Ativo Circulante e Resultado, segundo comprova a sua Escrituração Contábil. Inclusive, os valores transferidos para as contas do Grupo 4, consideradas pela Autuada como sendo um grupo de contas transitórias, da mesma forma também tem a quase totalidade de seus valores transferidos para contas do Ativo Circulante ou Resultado. Vale ressaltar que esta constatação ocorreu também nos exercícios já fiscalizados de 2012 e 2013.

Destarte, no levantamento fiscal da Conta 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, na contabilidade da empresa, classificada no grupo do Ativo Imobilizado, foi constatado que valores nela lançados, 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, portanto, direito a crédito de ICMS, conforme determinado na legislação do imposto, retro aludida.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos, pelo setor competente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269139.0001/18-2**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$47.817.927,03**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de abril de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA