

**A. I. N°** - 298663.0006/18-6  
**AUTUADO** - PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. PETROBRÁS  
**AUTUANTES** - TANIA MARIA SANTOS DOS REIS E JUDSON CARLOS SANTOS NERI  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 06/06/2019

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO JJF N° 0113-03/19

**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 absorve despesas diversas, custos e bens classificados como ativos. Caberia ao autuado comprovar aqueles que, efetivamente correspondem 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. Indeferido o pedido de realização de perícia técnica. Afastadas as nulidades suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente auto de infração, lavrado em 26/10/2018, traz a exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$14.403.962,39, acrescido da multa de 60%, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Crédito fiscal de bens do ativo, cujos lançamentos contábeis foram efetuados na conta transitória de despesa 1302403001 (Materiais para Investimentos), nos meses de janeiro de 2015 a dezembro de 2016. (Infração 01.02.01).

O autuado contesta o PAF fls.84/101. Repete a infração que lhe foi imputada. Diz que a defesa é tempestiva e vem apresentar impugnação contra o auto de infração em epígrafe, pelas razões fáticas e jurídicas a seguir.

Afirma que a apuração se encontra contaminada por diversos equívocos, com fundamento nos quais houve o lançamento de tributo indevido, de modo que, o valor efetivamente devido é menor do que o autuado, como diz que será demonstrado adiante.

Aduz que imbuída do espírito da cooperação e da boa-fé, reconhece que, da lista de numerosos itens relativos à Infração 1, parte das aquisições de ativo imobilizado contabilizadas inicialmente na conta Materiais para Investimento foi reclassificada para contas de resultado (custo ou despesa) e para contas de ativo imobilizado alheias ao processo produtivo. Portanto, diz ser indevidos os creditamento do imposto na apuração do ICMS, no montante de R\$ 5.676.809,97 (valor principal), com os acréscimos moratórios, foram reduzidos na forma da Lei nº 14.016/2018. 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, conforme aplicado pela SEFAZ/BA. Contudo, afirma que os demais itens constantes na autuação fiscal, no total de R\$ 8.727.152,42, são objeto de impugnação, por terem sido

classificados em contas contábeis de ativo imobilizado, sendo legítimo o creditamento do ICMS pela Petrobras, ou por possuírem características de ativo imobilizado.

Ainda destaca que foi identificada uma divergência nos cálculos da fiscalização relativa ao total de créditos indevidos de 01/2012, onde a SEFAZ/BA considerou o montante das parcelas indevidas no valor de R\$ 24.676,16, porém o somatório total dos itens indevidos constantes na planilha da fiscalização é de R\$ 23.883,14, conforme demonstrado na planilha “Análise Petrobras 2015”. Este equívoco ocasionou uma diferença no montante autuado de R\$ 6.804,05 para o período de 2015, para o qual se apresenta, igualmente, a presente impugnação administrativa.

Menciona que reconhecida parcialmente a autuação, com o efetivo recolhimento do valor correspondente (R\$5.676.809,97), requer a sua homologação, de modo a evitar duplicidade de cobrança. Destaca que desta parcela já foi descontado o percentual de proporcionalidade, isentas ou com redução de base de cálculo / total das saídas.

Aduz que 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. A premissa do lançamento – 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 – foi firmada pelo cotejo entre o livro CIAP e os Registros Contábeis /Conta de Resultado e Ativo Circulante nos exercícios de 2015 e 2016.

Afirma que a Fiscalização identificou, na Escrituração Fiscal Digital (EFD) do livro CIAP de 2015 e 2016, que aproveitou créditos fiscais sobre bens do ativo imobilizado, vinculados à conta transitória de despesas 1302403001 (Materiais de Investimentos). Por fim, por causa dessa migração dos valores para “contas transitórias de despesas”, a Fiscalização presumiu, sem qualquer respaldo de fato ou jurídico, que todos os bens nela lançados não eram bens integrantes do ativo permanente do estabelecimento, e por isso, houve apropriação indevida de crédito fiscal.

Contudo, afirma que ao fazê-lo, adotou procedimento incapaz de legitimar a constituição de crédito tributário, pois: (i) não há correspondência entre os lançamentos efetuados no livro CIAP e os lançamentos no Ativo Imobilizado dos exercícios de 2015 e 2016, pois, dada a ausência de comprovação pela Fiscalização, não se referem, necessariamente, aos mesmos bens, e; (ii) 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.

Comenta que segundo o RPAF/99, o Auto de Infração deve conter a indicação clara e precisa dos fatos praticados e que ensejaram a respectiva cobrança, no intuito de garantir o exercício dos direitos à ampla defesa e ao contraditório, nos termos de seu art. 39, III, “c”, que reproduz. Logo, uma precisa 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 deve apresentar a sua defesa, instaurar o contraditório e expor as razões pelas quais entende indevido o lançamento fiscal. Por isso, ao comentar o art. 10, III, do Decreto Federal nº 70.235/72, cujo significado é idêntico ao do art. 39, III, “c”, do RPAF/BA, o tributarista José Eduardo Soares de Melo afirma que “o lançamento contido no auto de Infração estará desprovido de eficácia se não especificar os mencionados elementos, especialmente pelo fato de dificultar o oferecimento da ampla defesa

Observa que no caso concreto, a Fiscalização reputou indevido todo o crédito fiscal escriturado no livro CIAP de 2015 e 2016 na Conta Transitória de Despesas 1302403001 (MATERIAIS DE INVESTIMENTOS). Todavia, no cotejo entre o livro CIAP e os lançamentos na contabilidade não se observou que, em regra, os registros se dão em momentos diversos e por motivos diferentes. O erro da Fiscalização, ao desconsiderar essa circunstância, fica evidente quando se observa como é feita sua escrituração. Na verdade, o equívoco é facilmente identificável do descompasso entre os ditames da LC nº 87/1996 e as regras contábeis aplicáveis ao caso.

Frisa que os registros no livro 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, como bens destinados ao ativo imobilizado, a partir do registro da nota fiscal de entrada da mercadoria. Por determinação legal, afirma que adquire e 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. Explica 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, inciso I, da LC nº 87/1996).

Alega que é no momento da entrada desses bens no seu estabelecimento, que 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 de custo. Visando demonstrar, elabora um fluxograma.

Entretanto, afirma 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.

Nessas circunstâncias, assevera que a Fiscalização não demonstrou a existência de vínculo entre as mercadorias que deram origem aos créditos fiscais lançados no livro CIAP de 2015 e 2016 e os bens cujos custos de aquisição foram transferidos para conta transitória de despesas 1302403001. Ou seja, os bens que deram origem aos créditos fiscais lançados no livro CIAP de 2015 e 2016 – registrados a partir do momento de aquisição – não são necessariamente aqueles que deram causa às transferências das contas do ativo imobilizado para quaisquer outras.

Assevera que no Auto de Infração, 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 de 2015 e 2016, independentemente da transferência ou não, do custo de aquisição deles para contas de resultado.

Deste modo, entende que no procedimento fiscal 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, constituindo crédito tributário a partir de uma presunção, sem o menor substrato fático.

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 determina o art. 39, III do RPAF/99. Neste sentido, cita o jurista Leandro Paulsen.

Sustenta que em nenhum momento a Fiscalização mencionou quais foram os bens que deram origem à suposta utilização indevida dos créditos fiscais lançados no livro CIAP de 2015 e 2016, lhe impedindo, inclusive, de demonstrar que efetivamente se tratavam de ativo imobilizado. Deste modo, a insuficiência da “descrição dos fatos” consignada no auto de infração, impede inclusive o contraditório e, neste caso, resta caracterizada a nulidade do lançamento fiscal por cerceamento da ampla defesa, como determina o art. 18, II do RPAF/99, ante a improcedência do lançamento. Comenta que o erro no lançamento fiscal torna-se indefensável quando se analisa os bens que deram origem aos créditos escriturados no livro CIAP de 2015 e 2016 – e reputados indevidos pela Fiscalização.

Observa que ao se presumir que todos os itens associados na conta transitória de despesa 1302403001 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, diversos materiais que têm essa natureza, conforme planilhas que anexa. Cita: Juntas, talhas, cilindros, motores, motobombas elétricas, variadores de velocidade, redutores de velocidade, acumuladores, correias, cabos elétricos, barras, vigas, chapas de aço, mancais, rolamentos, selos, tubos, calços, carretéis, filtros, módulos, chassis, fontes de alimentação, conversores, inversores de tensão, caixas de passagem, grampos, unidades seladoras, buchas, grampos, *nipples*, tampões, bujões, terminais, conectores, fusíveis, disjuntores, relés, queimadores industriais, resfriadores, válvulas, foles, bobinas, chaves, molas, volantes, plugues, pistões, gaxetas, colares, purgadores, eixos, hastes, circuitos, reparos, transdutores, mangueiras, sensores, visores, densímetros, termômetros, manômetros, *boosters*, transmissores de pressão, tacômetros, detectores de hidrocarbonetos, flanges, defletores, correntes, capacitores, transformadores, bicos de queimador, eletrodos de fornos etc.

Nestas circunstâncias, entende não haver dúvida que a Fiscalização reputou indevida a utilização de créditos fiscais originados de mercadorias que são bens do ativo imobilizado, segundo definição do art. 179, inciso IV, da Lei nº 6.404/1976 – Lei das S.A.

Ademais, diz 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, que reproduz.

Assevera que o cotejo entre os itens descaracterizados pela Fiscalização e as disposições legais sobre a matéria, são suficientes para infirmar a validade do lançamento. As mercadorias ali relacionadas enquadram-se no conceito de ativo imobilizado, porque são mantidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços e, concomitantemente, o 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. Consequentemente, nos termos do CPC-27, itens “7” e “8”, o correto é contabilizá-las no ativo imobilizado, cuja aquisição lhe permite utilizar o imposto cobrado nas operações anteriores para compensar com o valor devido naquelas que realizar, desde que observada a sistemática do art. 20, § 5º, da LC 87/96, como diz ter ocorrido no caso.

Por conseguinte, entende que foi incorreto o procedimento da Fiscalização, ao reclassificar as mercadorias em tela, para enquadrá-las como bens de uso e consumo, exclusivamente para vedar à Contribuinte, o uso dos créditos respectivos, de maneira que a presente Infração deve ser declarada insubsistente.

Menciona que os fatos e fundamentos apresentados na defesa são suficientes para revelar que os levantamentos elaborados pela Fiscalização são incapazes de subsidiar a infração em foco, porquanto inúmeras inconsistências foram comprovadas, tanto nos demonstrativos, quanto nos fundamentos legais das imputações. Entende que dirimiu quaisquer dúvidas acerca da natureza das mercadorias que a Fiscalização equivocadamente, afirmou não se tratar de bens destinados ao ativo imobilizado.

Nada obstante, diz que eventuais dúvidas porventura subsistentes, encontram solução definitiva nos arts. 123, § 3º, 145, *caput*, e 150, II do RPAF/99, que o autorizam requerer a perícia fiscal com a finalidade de se esclarecer os pontos controvertidos e, ao final, o mérito da demanda.

Afirma que a perícia é o único meio disponível para resolver a controvérsia, visto que tanto a complexidade da operação de exploração e produção, como a análise da destinação conferida a cada um dos bens destinados ao ativo, demanda conhecimento técnico especializado. Especificamente, diz que a modalidade de prova visa examinar e identificar, em que medida cada uma das mercadorias qualificadas pela Fiscalização integram o ativo imobilizado do estabelecimento. Apresenta os seus quesitos ao Perito, postulando que sejam devidamente respondidos na ocasião pertinente. Por derradeiro, anuncia que se reserva a indicar o seu assistente técnico, no momento processualmente oportuno.

Requer a intimação da Fiscalização para apresentar informações fiscais (RPAF, arts. 126 e 127), oportunizando-se a manifestar-se acerca delas, a fim de se resguardar o contraditório.

No julgamento, requer que a 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 inexistente violação a legislação de regência, já que a Petrobras não cometeu infração, sendo legítimo o aproveitamento do crédito de ICMS ora impugnado. Requer ainda, a produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de prova pericial técnica e contábil, reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos no momento em que for deferida a respectiva perícia.

Um dos Autuantes presta a informação fiscal fls.121/124. Repete a acusação fiscal. Esclarece que a Autuada apresentou tempestivamente, impugnação contra a exigência tributária constante do auto de infração em epígrafe, na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, Dec. nº 7.629/99, por isso apresenta a informação fiscal requerida. Sintetiza os termos defensivos. Explica 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 e c) transferências (créditos) de uma pequena parte para o Ativo Imobilizado.*

Afirma que com relação às transferências para Contas de Ativo Imobilizado (item c), o contribuinte foi intimado, em 29/05/2018 (fl. 09), 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 17/08/2018 (fl. 10), 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.

Prossegue relatando que em 26/06/2018, a Autuada informou parcialmente, algumas contrapartidas dos lançamentos efetuados na conta 1302403001. Aqueles lançamentos que foram efetuados em contas de ativo foram excluídos da autuação. A falta de atendimento da intimação, em todos os seus itens e, também, da majoritária ocorrência de transferências para contas de resultado (item b) verificadas na análise da conta Materiais para Investimentos, levou-o a concluir que não houve outras transferências para Ativo Imobilizado da filial fiscalizada, além daquelas informadas pelo Contribuinte. Portanto, 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, obviamente, na autuação.

Salienta que comparando a Escrituração Contábil, na movimentação da conta 1302403001 - Materiais para Investimento, com os lançamentos do CIAP, o procedimento do Contribuinte, ao considerar no CIAP, itens que foram transferidos para Resultado, leva-os a entender, que para ele existem dois tipos de Ativo Imobilizado: (i) um tipo de “Ativo Imobilizado Contábil” que é utilizado na Contabilidade da empresa, na qual os valores são lançados em contas do “Ativo Imobilizado Contábil”, por consequência, não serão utilizados nos cálculos dos impostos federais, junto à Receita Federal do Brasil; e (ii) outro que nos leva a entender como “Ativo Imobilizado Fiscal”. Esse tipo novo, “Ativo Imobilizado Fiscal” não teria efeitos contábeis e o Autuado 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.

Argumenta que esse entendimento, da existência de dois tipos de Ativo Imobilizado, não tem nenhuma base na legislação contábil e nem na fiscal. 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. 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 de ICMS.

Afirma que em sua defesa, o Contribuinte informa 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, que, segundo seu entendimento, 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. O seu entendimento sobre os itens 67 a 72 do citado pronunciamento técnico, não dá guarida às suas pretensões. 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.

Registra que outro argumento do Contribuinte, é de que a Fiscalização não demonstrou a existência de vínculo entre as mercadorias que deram origem aos créditos fiscais lançados no Livro CIAP de 2015-2016 e os bens cujos custos de aquisição foram transferidos da conta contábil 1302403001 – Materiais para Investimento, para contas de resultado, no mesmo exercício fiscalizado. Informa 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, o fez parcialmente. Talvez esta 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. A Fiscalização 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, a 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, o Contribuinte atendeu em parte e nos casos em que a transferência foi destinada a contas de Ativo Imobilizado, a Fiscalização excluiu da autuação.

Comenta que outro argumento 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. É óbvio que o tratamento contábil, que é apenas o reflexo da situação efetiva ocorrida na empresa, é considerado para os efeitos da utilização de crédito de ICMS. Veja 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 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.

Quanto ao argumento defensivo, de que no cotejo entre o CIAP e os lançamentos na contabilidade, a Fiscalização não observou que, em regra, esses registros se dão em momentos diversos e por motivos diferentes, informa que não foi esse o motivo da autuação. Acredita que seja do conhecimento do Contribuinte que 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. 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. No que tange ao argumento de que, em nenhum momento, a Fiscalização mencionou quais foram os bens que deram origem à suposta utilização indevida dos créditos fiscais lançados no CIAP de 2015-2016, impedindo, inclusive, o Contribuinte de demonstrar que, efetivamente, se tratavam de ativo imobilizado, não procede.

Sustenta que o Contribuinte recebeu uma relação com 100% dos itens lançados no CIAP, na conta Materiais para Investimentos, acompanhados cada um, de sua respectiva parcela de ICMS apropriado nos exercícios de 2015-16. Tanto não procede tal argumentação, que alguns itens foram informados pela Autuada, em resposta a primeira intimação, quais as contrapartidas dos lançamentos contábeis, inclusive reconhecendo parcialmente esta infração.

Relativamente ao argumento de que, ao se presumir que todos os itens associados à conta contábil 1302403001 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, não procede. Frisa que como já informado, o Contribuinte recebeu uma relação com todos os itens lançados no CIAP na Conta Materiais para Investimentos. Os itens da relação informados na conta de Ativo Imobilizado foram excluídos da autuação. 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.

Finalizando, explica que a autuação foi efetuada com base nos procedimentos que seguem.

Observam que apenas os créditos de ICMS apropriados nos exercícios de 2015-16 foram objeto de autuação, conforme demonstrado nas planilhas “Composição dos Saldos Mensais Glosados dos Itens do CIAP da Conta Contábil 1302403001” (fls. 13 a 15) e “Relação dos Itens Glosados do CIAP da Conta Contábil 1302403001” (planilha gravada no PAF). Registra que 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.

Nota que 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), 42010000008 (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.

Informa que os arquivos dos exercícios de 2015-2016, 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, intima o Contribuinte em 29/05/2018 e 17/08/2018, não tendo o mesmo atendido a 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 para as demais filiais, tendo em vista tratar-se da contabilização de todos os estabelecimentos filiais no Brasil.

Aponta que os anexos, fls. 17 a 40 (Exercício 2015) e fls. 47 a 70 (Exercício 2016), apresentam de forma sintética a movimentação a crédito e débito da Conta 1302403001 – Materiais para Investimento. Ou seja, evidencia as transferências desta, para outras contas.

Com relação a uns poucos valores transferidos da Conta Materiais para Investimento, para contas do Ativo Imobilizado, bastaria ao contribuinte ter atendido integralmente as intimações, ou informado em sua defesa a que bens se referiam essas transferências. Caso algum bem pertencesse a filial fiscalizada, seriam prontamente excluídos do auto de infração. No entanto, informou apenas parte, como alega na defesa, mesmo tendo a informação em sua contabilidade dos valores, data, número do lançamento, daqueles que foram transferidos para o Ativo Imobilizado.

Sobre a alegação de que na exportação da planilha com a movimentação dos itens glosados, no exercício de 2015, houve erro em algumas linhas no mês de 01/2012, o que ocasionou a argumentação de que o somatório das parcelas é de R\$ 23.883,14 e não de R\$ 24.676,16, diz ter refeito o demonstrativo desse mês e anexa a informação fiscal, comprovando que o valor estava certo, ou seja, R\$ 24.676,16.

Por fim, diz que o Autuado reconhece como indevido, o crédito no livro de apuração de ICMS no montante de R\$ 5.676.809,97 e impugna os demais itens constantes da autuação fiscal, no valor de R\$ 8.727.152,42. No entanto, não apresenta os números dos lançamentos referentes à transferência para conta de ativo imobilizado que recebeu a transferência, o valor transferido e a data em que o bem entrou em operação. Feitas estas considerações, diz manter a autuação na íntegra.

Consta às fls. 136, extrato do SIGAT/SICRED com recolhimento dos valores reconhecidos pelo Autuado.

## VOTO

O presente 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.

Consta da acusação, que são créditos fiscais classificados como resultantes de bens do ativo, cujos lançamentos contábeis foram efetuados em conta transitória de despesas 1302403001 (materiais para investimento), e posteriormente transferidos para contas de resultado (custo ou despesa), e para contas de ativo circulante, consoante demonstrativos: comprovante de que recebeu o CD, fl. 06, demonstrativos arquivos eletrônicos fls. 71/78, Demonstrativos CIAP 2015 fls. 11/40 e CIAP 2016 fls. 41/70.

O defendente alegou, que em nenhum momento a Fiscalização mencionou quais foram os bens que deram origem à suposta utilização indevida dos créditos fiscais lançados no livro CIAP de 2015 e 2016, lhe impedindo de demonstrar que efetivamente, se tratavam de ativo imobilizado. Deste modo, afirmou que a insuficiência da “descrição dos fatos” consignada no auto de infração, lhe impediu o contraditório e, neste caso, resta caracterizada a nulidade do lançamento fiscal, por cerceamento da ampla defesa.

Analisando os elementos que compõem o presente PAF, observo que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. É importante registrar, que conforme consta dos autos, a ação fiscal foi realizada com base na sua ECD – Escrituração Contábil Digital e EFD – Escrituração Fiscal Digital. Os Autuantes informaram 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, o fez parcialmente.

Os demonstrativos que dão suporte à autuação, 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, com a exclusão dos itens informados pela autuada, transferidos para o Ativo Circulante ou Contas de Resultado.

Dessa forma, não vislumbro na autuação, qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, que foi exercida plenamente, haja vista que o sujeito passivo demonstrou perfeito conhecimento da infração, a qual foi fundamentada em demonstrativos analíticos, cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte, inexistindo cerceamento do direito de defesa, ou qualquer violação ao devido processo legal. Ademais, foi baseado nesses demonstrativos, que o Autuado apontou valores reconhecidos como devidos, o que nos leva a concluir sua total compreensão a respeito do levantamento fiscal.

Assim, quanto aos aspectos formais, observo que o presente Auto de Infração foi lavrado em conformidade com o disposto no art. 39 do RPAF/99, e se encontra apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais. Não verifico, portanto, qualquer dos pressupostos de nulidades elencados no art. 18 do RPAF/99.

No que tange ao pedido do impugnante para realização de perícia, 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 fulcro no art. 147, incisos II do RPAF/99, indefiro o pedido de realização de perícia.

No mérito, verifico que o procedimento fiscal em análise, é consequência da constatação pelos Auditores fiscais, 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 ou do Ativo Circulante, e apuração dos créditos registrados no livro CIAP - Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente.

O argumento defensivo, reclama que a Fiscalização 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 do ICMS extraídos do CIAP, constato que são transferidos para contas de resultado da sua contabilidade ou para contas do Ativo Circulante, 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, data de aquisição, 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.

Dessa forma, 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, indicou o verdadeiro destino das mercadorias, objeto da autuação.

Observo que conforme informado pelos Autuantes, 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 2015 a 2016, período da autuação. Assim, não subsiste 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 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.

Nessa esteira, caberia ao autuado comprovar, dos bens lançados na conta 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, uma conta transitória, genérica, que absorve as despesas diversas, custos ou bens classificados como ativos, aqueles que efetivamente, corresponderem a um ativo imobilizado, conforme determina a legislação. Constatado ainda, que os Auditores Fiscais não 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, 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.

Importante registrar, que embora 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, contudo, 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.

O defendente alegou, em síntese, que a fiscalização deixou de legitimar a constituição de crédito tributário, considerando que: i) não há correspondência entre os lançamentos efetuados no CIAP e os lançamentos no Ativo Imobilizado dos exercícios de 2015-2016, pois, dada a ausência de comprovação pela Fiscalização, não se referem, necessariamente, aos mesmos bens; e ii) 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.

Analisando os elementos que compõem o presente PAF, observo que o autuado foi intimado para prestar informações sobre a conta 1302403001, e quais bens dessa conta foram transferidos para o Ativo Imobilizado. Assim, o autuado deveria prestar as informações necessárias que pudessem traduzir a realidade material dos fatos investigados. Verifico que a Auditoria fiscal constatou que um mesmo bem classificado como Despesa na Contabilidade, reduzindo a base de cálculo dos impostos federais, para fins fiscais, o defendente lançou esse mesmo valor no CIAP, para ter direito ao crédito fiscal do ICMS.

Importante lembrar que 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 87/96). 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 persistirá, 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.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.*

No presente caso, 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.

O defendente acrescentou ainda, que teria identificada uma divergência nos cálculos da fiscalização, relativamente ao total de créditos indevidos de 01/2012, onde a SEFAZ/BA teria considerado parcelas indevidas no valor de R\$ 24.676,16, porém, o somatório total dos itens indevidos, constantes na planilha da fiscalização, seria de R\$ 23.883,14, conforme demonstrado na planilha "Análise Petrobras 2015".

Sobre esta alegação, em sede de informação fiscal, os Autuantes disseram ter feito o demonstrativo do referido mês e anexaram à informação fiscal, comprovando que o valor estava correto, ou seja, R\$ 24.676,16.

Da verificação do levantamento fiscal no mês apontado, acolho o demonstrativo refeito pelos fiscais Autuantes, em sede de informação fiscal, que não identificaram qualquer divergência no valor originalmente lançado.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor já recolhido pelo contribuinte.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o auto de infração **nº 298663.0006/18-6** lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$14.403.962,39**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “a”, inciso VII, do art. 42 da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de maio de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR