

**PROCESSO** - A. I. Nº 269194.0004/19-7  
**RECORRENTE** - BRASKEM S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0182-01/19  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 04/09/2020

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0119-12/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. ATIVO PERMANENTE. Utilização como crédito fiscal do imposto vinculado às aquisições de partes e peças destinadas a manutenção de máquinas e equipamentos, escriturados pelo autuado como bens do ativo imobilizado. Mercadorias caracterizadas como material de uso e consumo, cujo direito ao crédito fiscal somente se concretizará a partir de 01/01/2020, conforme inciso I, do art. 33 da Lei Complementar nº 87/96. Indeferido o pedido de realização de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo (fls. 280/296), com base no art. 169, I, “b” do RPAF/BA, contra a decisão da 1ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 07/06/2019, exigindo ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal do imposto referente a mercadoria para integrar o ativo permanente do estabelecimento (2016 a 2018) - R\$3.985.827,12, acrescido de multa de 60%.

Consta na descrição dos fatos que se trata de aquisição de uma série de itens adquiridos e escriturados como bens do ativo fixo mas que são utilizados como material sobressalente ou para uso em paradas de manutenção (peças de reposição) ou utilizados em áreas não ligadas ao processo produtivo com área de tratamento de água de refrigeração, área de segurança/meio ambiente, construção civil, laboratório, refeitório, etc.

Na decisão proferida (fls. 271 a 273) a 1ª JJF fundamentou que:

*Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*O presente auto de infração consiste na exigência de ICMS recolhido a menos em razão de uso indevido de crédito fiscal decorrente da aquisição de materiais de uso e consumo classificados pelo autuado como ativo imobilizado.*

*Na relação dos itens objeto desta autuação, conforme arquivo denominado “CIAP Movimentação dos itens glosados Braskem PE3 2016-2018”, em CD à fl. 16, constam tubos, luvas, parafusos, porcas, chapas, juntas, válvulas, rolamentos, retentores, cilindros, discos, buchas, disjuntores e uma série de mercadorias que são utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos, adquiridos ao longo das atividades da empresa, não podendo ser assistidos como sobressalentes.*

*Por certo que devem ser classificados como bens do ativo imobilizado aqueles destinados à manutenção das atividades da empresa, como citou o autuado em sua peça impugnatória. Numa indústria, são os bens utilizados na produção de mercadorias. Porém, os bens destinados à manutenção das atividades da empresa não podem ser confundidos com aqueles destinados à manutenção das máquinas e equipamentos utilizados para a produção de mercadorias.*

*O próprio autuado afirmou que os bens listados nos anexos do presente auto de infração constituem-se em partes e peças empregadas em substituição a outras durante operações de inspeção e manutenção rotineiras, realizadas periodicamente em sua planta fabril e nas áreas de tratamento de água de refrigeração, segurança, meio ambiente, laboratório e construção civil.*

*Os bens do ativo imobilizado possuem individualidade própria, não podendo ser tratado como tal algo que*

*represente item de reposição, uma peça, componente de um bem maior, que se destine à mera reposição. As manutenções de máquinas e equipamentos não aumentam o tempo de vida útil do bem nem eleva o seu valor patrimonial, mas se constituem como despesas.*

*Desse modo, o tratamento contábil que deve ser dado aos itens relacionados no CD à fl. 16 deve ser o de material de uso ou consumo. A Lei Complementar nº 87/96, em complementação ao disposto em seu art. 20, estabeleceu no inciso I do art. 33 que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020.*

*Assim, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

No Recurso Voluntário interposto (fls. 280 a 296) o recorrente descreve a infração, discorre sobre os argumentos da defesa e julgamento proferido na Primeira Instância que passa a contestar.

Ressalta que no exercício das suas atividades, adquire diversos bens destinados à manutenção de equipamentos do seu parque fabril, que integram o ativo imobilizado, apropriando-se dos créditos fiscais, como autorizado pela legislação em vigor, entretanto, a imposição do estorno dos créditos fiscais foi feito por entender que não estão vinculados ao processo produtivo, identificando nos registros contábeis e fiscais as aquisições de partes e peças, por meio do CIAP, “relacionados a operações de substituição/instalação de peças sobressalentes”, que no entendimento da fiscalização não geram direito a crédito por se destinarem ao uso e consumo do estabelecimento.

Discorre sobre a fundamentação da decisão de que o *tratamento contábil que deve ser o de material de uso ou consumo* previsto nos art. 20 e inciso I, do art. 33 da LC 87/96 que somente dariam direito ao crédito a partir de 1º de janeiro de 2020.

Contesta a fundamentação da decisão proferida pela 1ª JJJ, por entender que as partes e peças empregadas em substituição a outras, são essenciais para garantir a regularidade e a continuidade das atividades de fabricação de seus produtos finais, ampliando a vida útil, preservando a integridade das máquinas e equipamentos, as “*quais participam, efetivamente, do seu processo produtivo; pelo que geram direito ao crédito do ICMS*”.

Alega que os registros como bens do ativo imobilizado foram feitos em observância às normas técnicas de contabilidade, os requisitos efetivos, em conformidade com o art. 179 da Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre a classificação dos bens do ativo imobilizado no Balanço Patrimonial:

*Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:*

*IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades: da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;*

Ressalta que o Manual de Contabilidade Tributária do Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) define no seu Pronunciamento nº 7:

*... que devem ser classificados no imobilizado os direitos representados por bens tangíveis ou intangíveis utilizados ou a serem utilizados na manutenção e na operação de atividades das entidades, cuja vida útil econômica, em praticamente todos os casos, seja igual ou superior a um ano e que não estejam destinados à venda ou à transformação em recursos financeiros.*

Também o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no Pronunciamento Técnico CPC 27, define “ativo imobilizado” como o item tangível que:

- a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e
- b) se espera utilizar por mais de um período.

Neste com texto, afirma que classificou como bens do ativo imobilizado as aquisições de bens, que tem vida útil superior a um ano e utilizado nas atividades produtivas e o fato de serem “*empregados em atividades de manutenção periódicas*” não distanciam das atividades fins, possibilitando que o parque fabril prossiga regularmente funcionando para a fabricação dos produtos finais comercializados, nos termos do item 14 do CPC 27.

Ressalta que a contabilização dos gastos com manutenções periódicas, decorrentes de inspeção/parada para manutenção, deve ser contabilizado com a mesma classe contábil adotada para os bens do ativo (máquinas e equipamentos) nos termos do CPC 27.

Em seguida relaciona os gastos incorridos nos Projetos de Parada, realizando inspeção e manutenção de máquinas e equipamentos, conforme AUTORIZAÇÕES PARA EXECUÇÃO DOS EMPREENDIMENTOS – APE's (fls. 75 a 94) referentes aos PA-BA11-00040, PA-BA11-00041, PA-BA11-00044, PA-BA11-00053 e PA-BA11-00083, conforme descritivo às fls. 285 a 287.

Destaca que a citada NR-13 é a norma regulamentadora do Ministério do Trabalho e Emprego do Brasil que condiciona inspeção de segurança e operação de vasos de pressão e caldeiras, cujos bens utilizados durante as Paradas para manutenção recaí sobre as máquinas e equipamentos que compõem o ativo imobilizado, empregados na produção das mercadorias comercializadas.

Discorre sobre o princípio da não-cumulatividade do ICMS previsto no art. 155, § 2º, I da Constituição Federal, do direito de compensar o imposto devido, com o montante cobrado nas operações anteriores, independentemente da destinação, uso ou qualificação da mercadoria, que a LC 87/96, consignou, no seu artigo 20, que transcreveu à fl. 288, grifando o § 10 “*Não dão direito ao crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributáveis, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento*”.

Transcreve os artigos 309, VI e 310, IX, II do RICMS/BA, para enfatizar o direito ao crédito relativo a aquisição de bens do ativo imobilizado e vedação do crédito quando a mercadoria for “*utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento*” presumido como “*os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação*”.

Pontua que o antigo RICMS/BA vigente até meados de 2012, caracterizava o bem do ativo imobilizado no art. 93, V, “a” como: “*a) a partir de 01/11/96, ao seu ativo imobilizado, assim entendidos os bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento, atendida a legislação federal (§§ 11 e 12)*” e o art. 97, IV, “c” estabelecia vedação ao crédito “*quando a operação de aquisição ou a prestação... se referir a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento*”.

Discorre sobre o vocábulo “estranho” e afirma que adquiridos para manutenção do maquinário do parque fabril, são essenciais para garantir a integridade e funcionalidade das máquinas e equipamentos e não pode ser considerado alheio as atividades do estabelecimento, assim como as áreas de tratamento de água de refrigeração, segurança, meio ambiente, laboratório e construção civil que inequivocamente fazem parte do processo produtivo, a exemplo do sistema de água de resfriamento que tem a função de resfriar correntes intermediárias de processo, para deixá-las em condições de serem processadas até a sua transformação em produto final.

Pontua que o controle de temperatura mediante o uso de vapor obtido nas caldeiras, para fabricação do Polietileno, exige controle para estabelecer o patamar específico necessário para fabricação do produto final, conforme descrito à fl. 94 do Parecer Técnico 20.841-301, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT), conforme descrito à fl. 292.

Destaca que também não há como se conceber desvinculação dos equipamentos da área de laboratório com a do ciclo produtivo, pois a atividade de industrialização de produtos petroquímicos exige análises laboratoriais durante o ciclo de produção, para efeito de controle do processo produtivo e da especificidade dos produtos.

Atenta que o sistema de segurança da planta industrial engloba controle de incêndios e explosões, além de prezar pela movimentação e guarda dos produtos químicos para evitar exposição a altas temperaturas, gerando riscos de explosões e incêndios, cumprindo as determinações do art. 157, I da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e NR 23 do Ministério do Trabalho e do Emprego.

Também, para cumprir normas ambientais, deve manter equipamentos para efetuar tratamento de resíduos líquidos e sólidos e controle de emissão de gases na atmosfera, a exemplo do Sistema *Flare*, que queima de parte do Gás Natural adquirido para manter níveis normais de pressão nas linhas e equipamentos, em cumprimento a Portaria nº 249/10 da Agência Nacional de Petróleo (ANP).

Argumenta que não pode desconsiderar os materiais empregados na área de construção que envolve instalações civis onde são instalados os maquinários e diante da complexidade do processo e especificidades das máquinas e equipamentos, classifica no seu Ativo Imobilizado, com apoio de engenheiros e químicos, onde emprega peças com base nos projetos desenvolvidos.

Conclui afirmando que os bens adquiridos são empregados na execução dos Projetos, utilizados na manutenção do seu parque industrial, estão diretamente vinculados à sua atividade industrial e assegurado o direito ao crédito fiscal de ICMS das aquisições de bens do ativo imobilizado.

Requer a realização de diligência fiscal, nos termos dos artigos 123, §3º e 145 do RPAF/BA a fim de avaliar as aquisições dos bens em tela e atestar sua funcionalidade para confirmar a total improcedência do Auto de Infração. Solicita que o recurso interposto seja provido.

Fez-se presente o advogado devidamente habilitado Dr. Daniel Peixoto Figueiredo nas sessões de julgamento dos dias: 21/05/2020, tendo solicitado vistas o Conselheiro Henrique Silva de Oliveira; 28/05/2020 com adiamento para o dia 04/06/2020.

## VOTO

Inicialmente cabe apreciar o pedido de realização de diligência fiscal com objetivo de aferir a utilização dos bens objeto da autuação. Observo que de acordo com o art. 150, I do Decreto nº 7.629/99 (RPAF/BA), entende-se por diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito da questão, e consiste na pesquisa, sindicância, exame, vistoria, levantamento, informação, cálculo ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada, que não requeiram conhecimento técnico especializado.

Indefiro o pedido de diligência formulado, nos termos do art. 147, I, “b” do mencionado diploma legal, tendo em vista que os demonstrativos elaborados pela fiscalização descrevem as mercadorias que foram objeto da autuação e o estabelecimento autuado através de descritivo de projetos e normas de segurança indicaram com clareza a sua utilização, sendo desnecessário realizar diligência para fazer prova da sua utilização. Por isso, indefiro o pedido de diligência formulado. No que pertine a sua classificação ou não de bens do ativo imobilizado, será apreciado nas razões de mérito.

No mérito, o auto de infração acusa utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, tendo sido indicado que os bens adquiridos e escriturados como bens do ativo fixo, são utilizados como material sobressalente, para uso em paradas de manutenção (peças de reposição) ou áreas não ligadas ao processo produtivo (tratamento de água de refrigeração, segurança, meio ambiente, construção civil, laboratório, refeitório).

No Recurso Voluntário interposto, o recorrente reconhece que os bens objeto da autuação são destinados à manutenção de equipamentos (peças e partes), bem como empregado nas áreas marginais ao processo (segurança, instalações, meio ambiente), mas apropriou o crédito fiscais do ICMS em conformidade com o art. 179 da Lei nº 6.404/76 e item 14 do CPC 27, que orienta a classificação no “ativo imobilizado” dos bens “*empregados em atividades de manutenção periódicas*”, bem como dos bens empregados para cumprir normas de segurança (Ministério do Trabalho) e proteção ambiental.

A 1ª JJF fundamentou a decisão ora recorrida de que o *tratamento contábil que deve ser o de material de uso ou consumo* previsto nos art. 20, e inciso I, do art. 33 da LC 87/96 que somente

dariam direito ao crédito a partir de 1º de janeiro de 2020, e em se tratando de fatos geradores ocorridos no período de janeiro/2016 a dezembro/2018, era vedado a utilização do crédito fiscal.

Conforme relatado no voto da 1ª JJF (fls. 271/273) os bens objeto da autuação, conforme arquivo denominado “CIAP Movimentação dos itens glosados Braskem PE3 2016-2018”, em CD à fl. 16, relacionam: *“tubos, luvas, parafusos, porcas, chapas, juntas, válvulas, rolamentos, retentores, cilindros, discos, buchas, disjuntores e uma série de mercadorias que são utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos”*.

A primeira e última folha impressa juntada às fls. 13 e 14 (1 de 508) relacionam *telha resina, válvula, reparo, arruela, retentor, luva, sensor, junta, selo, parafuso, rolamento, cabo, eletroduto*, entre outros.

Portanto, não resta dúvida que se tratam de peças e componentes de reposição de máquinas e equipamentos, bens utilizados em construção civil ou na instalação de máquinas e equipamentos (tubos, telhas, disjuntores, cabos) ou utilizados na manutenção das máquinas (arruelas, parafusos, rolamentos), etc., mas não constituem máquinas e equipamentos na sua individualidade que possam ser caracterizados como bens do ativo imobilizado.

Também muitas das mercadorias que foram objeto da autuação não se caracterizam com bens tangíveis utilizados na entidade que possuem vida útil “superior a um ano”, a exemplo de porcas, arruelas e parafusos, como indicado pelo IBRACON no Pronunciamento nº 7 ou “por mais de um período, conforme disposto no CPC 27, “b” do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Também, como apreciado na decisão recorrida as partes e peças empregadas em substituição a outras, nas operações de inspeção e manutenção realizadas periodicamente na planta fabril e nas áreas de tratamento de água de refrigeração, segurança, meio ambiente, laboratório e construção civil não podem ser caracterizadas como bens do ativo imobilizado, mesmo que suas reposições atendam a normas de segurança e ambiental, a exemplo de *telha resina* (fl. 13) que não se trata de bem que possa ser classificado em bens utilizados na produção e sim em construção que conforme disposto no art. 97, IV, “c” do RICMS/97 refere-se a mercadorias *alheios à atividade do estabelecimento*, entenda-se como alheio na construção mas os bens destinados à produção.

No que se refere ao argumento de que classificou os bens empregados na manutenção de equipamentos (peças e partes) e áreas marginais ao processo (segurança, instalações, meio ambiente), como bens do ativo imobilizado seguindo os ditames do art. 179 da Lei nº 6.404/76 e item 14 do CPC 27, observo que:

- 1) A CF estabeleceu as características gerais do ICMS (art. 155) e remeteu para a lei complementar (art. 155, XI, “c”) *“disciplinar o regime de compensação do imposto”*;
- 2) A Lei Complementar nº 87/96, disciplinando a compensação do imposto, consignado da Constituição Federal, em complementação ao disposto em seu art. 20, estabeleceu no inciso I do art. 33 que *“somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento”* nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020 (redação vigente na época da ocorrência dos fatos geradores: 2016 a 2018).

Portanto, as mercadorias objeto da autuação são efetivamente destinadas a consumo do estabelecimento, conforme anteriormente apreciada e vedado a utilização do crédito fiscal, nos termos do art. 33, I, cc o art. 20 da LC 87/96.

Com relação ao tratamento contábil (art. 179 da Lei nº 6.404/76) e orientação contida no item 14 do CPC 27, observo que a Lei Societária foi atualizada pela Lei nº 11.638/2007 com finalidade de ajustar-se aos padrões internacionais da Contabilidade e a orientação contida no CPC 27 objetiva compatibilizar os registros contábeis com a elaboração das Demonstrações Contábeis e evidenciação dos resultados, para expor aos interessados na entidade empresarial a sua variação patrimonial. Neste contexto, as classificações de custos e despesas para a legislação societária, objetiva alocação de despesas a serem computadas no exercício social, como redutora do

resultado, ou alocação de custos de immobilização em ativos, a serem computadas em diversos exercícios (depreciação, amortização, exaustão), influenciando a redução no resultado de cada período, proporcional aos desgastes dos bens.

Neste contexto, mercadorias adquiridas como *arruelas, retentores, luvas, parafusos, rolamentos, etc.* podem e devem ser classificadas com despesas gerais ou custo de manutenção alocadas de uma só vez no período de aquisição (mensal, com vedação de crédito para a legislação do ICMS, ou trimestral em caráter definitivo para a legislação do Imposto de Renda (IR) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSSL) e Adicional do Imposto de Renda ADIR) ao invés de classificar no ativo immobilizado com apropriação de crédito do ICMS no livro CIAP para apropriação em dilatada mensalmente e despesa de depreciação trimestral para efeito de IR, CSSL e ADIR.

Neste sentido, o Poder Legislativo aprovou a Lei nº 11.941/2009 que disciplinou de forma transitória (Regime Transitório de Tributação) os efeitos das modificações na legislação societária promovido pela Lei nº 11.638/2007 que alterou a Lei nº 6.404/76. Em 2014 foi aprovado a Lei nº 12.973/2014 que disciplinou os efeitos fiscais das normas contábeis internacionais, afetando a apuração da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para apuração do Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Entretanto, o ICMS que tem apuração mensal, a LC 87/96 que regulamentou o ICMS de competência dos Estados e do Distrito Federal, após a promulgação da Constituição, adotou critério de creditamento do imposto com base física e não financeira, definindo critério de apropriação de crédito relativo a aquisição de bens, inclusive destinado “*ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente*” de ativo (art. 20 da LC 87/96), porém estabelecendo critério de apropriação relativo a entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente (art. 20, § 5º) pertinentes as saídas tributadas pelo imposto.

Com relação as aquisições de bens destinados a uso ou consumo, o art. 33, I da LC 87/96 estabeleceu prazo para autorizar a utilização do crédito fiscal, que foram prorrogados por diversas outras leis desde 1996. Como não houve alteração dos critérios na citada Lei que disciplina a utilização dos créditos fiscais do ICMS relativo a mercadorias adquiridas e destinadas a uso ou consumo, forçosamente no caso em questão, a exemplo de aquisição de *parafusos, porcas e arruelas*, trata se de aquisição de material destinado a uso ou consumo e aplica se o disposto no art. 20, combinado com o estabelecido no inciso I do art. 33, ou seja, os crédito fiscais das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento só estava autorizados no período fiscalizado (2016 a 2018) a partir de 01/01/2020. Portanto, incorreto o seu creditamento.

Por tudo que foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## VOTO DIVERGENTE

Reconheço que há longa tradição dos órgãos desta Secretaria de Fazenda, **sem amparo em disposição legislativa expressa e que esteja atualmente em vigor neste Estado**, de não admitir a classificação contábil de “peças de reposição” (em geral debatida ao lado de “partes” e “ferramentas”, e em cotejo ainda com “peças sobressalentes”) de máquinas e equipamentos do parque fabril dos contribuintes com bens tangíveis cujo valor seja apropriável à conta “ativo permanente”.

Cito, por exemplo, o Parecer nº 22886/2013, de 09/09/2013, que, em conclusão, admite o crédito de “peças sobressalentes”, mas afasta nos demais casos – isso **sem citar uma linha de referência ou fundamentação para além da opinião do parecerista**. Assim, *magister dixit*:

PARECER Nº 22886/2013 DATA: 09/09/2013

*ICMS. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. As aquisições de peças e partes de reposição, destinadas à manutenção das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo immobilizado do estabelecimento adquirente, não geram direito*

*ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo.*

*O Consulente, atuando neste Estado na execução de serviços de engenharia – CNAE 7112000 (atividade principal), dirige consulta a esta Administração Tributária, nos moldes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, solicitando orientação no tocante à possibilidade de apropriação dos créditos fiscais relativos às aquisições de peças de reposição de bens pertencentes ao seu ativo imobilizado, na forma a seguir exposta:*

*Informa a Consulente que trabalha com diversas atividades correlacionadas à atividade de engenharia, dentre elas a captação, tratamento e distribuição de água, construção de edifícios, usina de compostagem, recuperação de sucatas de alumínio, recuperação de materiais plásticos, dentre outras. Para exercer/explorar suas atividades de forma particular, é necessário a utilização de máquinas, equipamentos, ferramentas e insumos específicos para emprego na produção e beneficiamento.*

*O processo de produção da empresa passa por sistemas complexos e raros de beneficiamento, com o emprego de mão-de-obra qualificada e utilização de especialidades incomuns. Para gerar o produto final, é necessário a utilização de vários equipamentos e maquinários específicos e de desgaste na linha de produção, exigindo corriqueiramente que suas partes e peças sejam repostas pelo desgaste no processo produtivo, o que acarreta um elevado custo de reposição para manutenção da produtividade.*

*Diante do exposto, entende a Consulente que este custo com a reposição das partes e peças empregadas nos maquinários e equipamentos são parte do produto final, em termos de tributação, e questiona se é CORRETO a apropriação do crédito fiscal oriundo das aquisições das partes e peças dos equipamentos e maquinários inerentes ao seu processo produtivo. Ressalta, por fim, que as referidas aquisições se dão dentro e fora do Estado da Bahia, e que os produtos assim adquiridos destinam-se exclusivamente ao uso no processo de produção.*

#### **RESPOSTA**

*Para melhor elucidação da matéria ora consultada, cumpre-nos salientar inicialmente a distinção existente entre os conceitos de peças sobressalentes e peças de reposição. As primeiras são fornecidas juntamente com o bem principal, para garantia de sua operacionalidade, e são contabilizadas como parte do bem, para fins de depreciação. Já as peças de reposição são as que suprem o desgaste que decorre do uso normal do equipamento ou maquinário, sendo contabilizadas como despesas, não compondo o conceito de ativo imobilizado.*

*Nesse contexto, temos que as aquisições de peças e partes de reposição, destinadas à manutenção das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado da Consulente, não geram direito ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo do estabelecimento, e não como insumos do processo industrial, ou mesmo como partes integrantes do bem originalmente adquirido.*

*Ressalte-se, por fim, que caso a empresa tenha se creditado indevidamente do imposto relativo às aquisições dos referidos materiais de uso e consumo (partes e peças de reposição destinadas ao seu maquinário), deverá dirigir-se à sua Inspetoria Fazendária para regularização de sua escrita fiscal.*

*Respondido o questionamento apresentado, informamos que, conforme determina o artigo 63 do RPAF (Dec. nº 7.629/99), no prazo de vinte dias após a ciência da resposta à presente consulta deverá a consulente acatar o entendimento apresentado neste opinativo, ajustando-se à orientação recebida.*

*É o parecer.*

*Parecerista: CRISTIANE DE SENA COVA*

*GECOT/Gerente: 12/09/2013 – CRISTIANE DE SENA COVA*

*DITRI/Diretor: 19/09/2013 – JORGE LUIZ SANTOS GONZAGA*

O caso dos autos nos parece paradigmático por contemplar exclusivamente peças de reposição (ou seja, não há controvérsia fática quanto a natureza dos bens), e por contemplar exclusivamente peças que são empregadas em máquinas e equipamentos indiscutivelmente integrantes do parque fabril da empresa, indiscutivelmente vinculadas à atividade produtiva, indiscutivelmente apropriadas, as máquinas e equipamentos, à conta “Ativo Permanente” do estabelecimento.

Portanto, a discussão que nos surge é essencialmente técnico-normativa. É dizer: “peças de reposição” de máquinas e equipamentos que compõem o ativo permanente do estabelecimento devem ser classificadas como “bens de uso ou consumo”, ou devem ser classificadas como bens do “ativo permanente”?

Evitarei tecer considerações sobre as notas distintivas dessas categorias, pois são próprias das Ciências Contábeis, que apenas aspiro a estudar. Todavia, fico impressionado como paira uma nuvem de dúvidas em tal matéria! Basta mencionar que cada ente federativo, recorrendo a fontes

das mais diversificas (aplicação analógica da legislação federal; aplicação de normas técnicas da contabilidade; aplicação de princípios gerais do direito etc.) tentam buscar norte para fundamentar seu entendimento – coisa algo diferente do Parecer acima citado, cujo déficit argumentativo, com toda licença, é evidente. *Magister dixit!*

Pois bem, retornando à zona que me parece mais confortável, a do Direito, é que me posiciono de modo singelo: se as peças de reposição, enquanto bens, são acessórios das máquinas e equipamentos, é muito difícil a quem desde os primórdios do curso de graduação é relembrado do brocado latino *accessorium sequitur suum principale* (o acessório segue o principal).

Ora, se é verdade que o bem (máquina e equipamento) é classificado, seja para fins de exata compreensão de sua participação econômica na empresa, seja para os fins de demonstração financeira e contábil-fiscais daí decorrentes, como bem integrante do “ativo permanente” (mais um anacronismo da legislação tributária, já que a conta “ativo permanente”, a rigor da Lei nº 11.941/2009, integra atualmente o grupo de contas “ativo não circulante”), como admitir que um bem que lhe é acessório deve ostentar classificação econômico-patrimonial diversa? A princípio, parece ferir a natureza das coisas admitir-se tal disparidade.

Desconheço argumento que o justifique, salvo a sanha arrecadatória dos entes federativos em considerar todo e qualquer ativo como bem de uso ou consumo, a fim de negar o crédito fiscal.

Não obstante, e ainda que permitido na legislação de regência o crédito do ICMS nas aquisições de ativos fixos, é notória a dificuldade para delimitar os critérios normativos que os identificam, o que provoca juízos de valor questionáveis por parte tanto dos contribuintes, quando dos agentes de fiscalização.

Inspiro-me, Senhor Presidente, nos precedentes do Supremo Tribunal Federal. Quando provocado a decidir se “peças de aeronaves”, adquiridas do exterior para serem aplicadas em aeronaves mantidas no Brasil sob o regime de *leasing*, estariam sujeitas ao ICMS-Importação, o Pretório Excelso não tergiversou: aplicou o mesmo raciocínio (de que peças de reposição de aeronaves são acessórios das aeronaves) para afastar a incidência:

*EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. NÃO-INCIDÊNCIA. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II DA CB. LEASING DE AERONAVES E/OU PEÇAS OU EQUIPAMENTOS DE AERONAVES. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. 1. A importação de aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as componham em regime de leasing não admite posterior transferência ao domínio do arrendatário. 2. A circulação de mercadoria é pressuposto de incidência do ICMS. O imposto --- diz o artigo 155, II da Constituição do Brasil --- é sobre "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior". 3. Não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS em operação de arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por elas construídas. 4. Recurso Extraordinário do Estado de São Paulo a que se nega provimento e Recurso Extraordinário de TAM - Linhas Aéreas S/A que se julga prejudicado. (RE 461968, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, DJe-087 DIVULG 23-08-2007 PUBLIC 24-08-2007 DJ 24-08-2007 PP-00056 EMENT VOL-02286-14 PP-02713 RDDT n. 145, 2007, p. 228 RDDT n. 146, 2007, p. 151-156)*

Ademais, o tema convida à consulta de outras fontes normativas, onde o conceito de “peças de reposição” é veiculado pela nossa legislação tributária e contábil. É que, conforme prevê o §1º, do art. 354 do RIR/2018, se dos reparos, conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil do bem em mais de um ano, as despesas correspondentes devem ser capitalizadas, a fim de servir de base a depreciações futuras.

Ou seja, a Receita Federal impõe o registro das referidas partes e peças nas contas do Grupo ATIVO para fins de capitalização, sendo afastada a hipótese de registro no Resultado Operacional da empresa, a título de material de uso e consumo.

Louvo-me das lições que a Ilustre Conselheira Leila Barreto Nogueira Vilas Boas tem-nos brindado com seus votos, ao recordar que o Pronunciamento Técnico NBC TG 27- ATIVO IMOBILIZADO disciplina a classificação das partes e peças, concluindo que estes podem ser

atribuídos ao valor contábil de um item do Ativo Imobilizado, desde que o custo tenha sido incorrido e os critérios de reconhecimento tenham sido atendidos. Nessa linha, aliás, é a argumentação do Recorrente.

Para fins contábeis, o item tangível será classificado como ativo imobilizado desde que obedeça ao critério temporal de utilização por mais de um período, o qual se aplica a sobressalentes, peças de reposição e ferramentas. Ademais, diferente do quanto afirmado pelo autuante, na hipótese dos itens (partes e peças) serem utilizados exclusivamente em conexão com um ativo imobilizado, serão classificados juntamente a esse.

Considero que, a despeito do volume de itens, sua descrição nos anexos da autuação é suficiente para o entendimento ora adotado, por isso acompanho o Relator em relação à desnecessidade de realização de perícia fiscal. Não há dúvidas quanto ao seu emprego no processo produtivo da empresa, e a questão é a rigor incontroversa, repito.

Diante de todo o exposto, e considerando que os créditos decorrerem da aquisição de autênticos ativos imobilizados, não há que se falar na exigência do correlato estorno perseguido pelo autuante.

Portanto, diante da ausência de norma expressa que vede tal classificação no âmbito da legislação do Estado da Bahia (e do déficit argumentativo das decisões em sentido contrário); diante das normas técnico contábeis e de legislação tributária correlata; diante das normas do Direito das Coisas, que conclama atribuir aos bens acessórios o mesmo destino dado ao bem principal; considerando ainda o precedente do STF sobre não incidir ICMS-Importação sobre as peças de reposição dos bens internalizados sob o regime de *leasing*, é que peço vênia ao Relator para dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, e reconhecer que a recorrente, amparada nas regras que disciplinam o Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), utilizou corretamente o ICMS destacado na razão de 1/48 (um quarenta e oito avos), sobre os itens que compõem o seu Ativo Imobilizado.

É o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269194.0004/19-7, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.985.827,12**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Carlos Henrique Jorge Gantois, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Henrique Silva de Oliveira e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de junho de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO DIVERGENTE

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS SALAU - REPR. DA PGE/PROFIS